

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CENTRO DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISAS EM CONTABILIDADE E
CONTROLADORIA**

Fernanda Silva Andrade

**O PERFIL DA AUDITORIA INTERNA DA PREFEITURA MUNICIPAL DE BELO
HORIZONTE E SEU PAPEL COMO AUXÍLIO AO SISTEMA DE CONTROLE
INTERNO**

Belo Horizonte/MG

2014

Fernanda Silva Andrade

**O PERFIL DA AUDITORIA INTERNA DA PREFEITURA MUNICIPAL
DE BELO HORIZONTE E SEU PAPEL COMO AUXÍLIO AO SISTEMA
DE CONTROLE INTERNO**

Monografia apresentada ao Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Contabilidade e Controladoria da Universidade Federal de Minas Gerais, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Auditoria.

Orientador: Prof. Osmar Teixeira Abreu

Belo Horizonte/MG

2014

Fernanda Silva Andrade

**O PERFIL DA AUDITORIA INTERNA DA PREFEITURA MUNICIPAL DE BELO
HORIZONTE E SEU PAPEL COMO AUXÍLIO AO SISTEMA DE CONTROLE
INTERNO**

Monografia apresentada ao Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Contabilidade e Controladoria da Universidade Federal de Minas Gerais, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Auditoria.

Orientador: Prof. Osmar Teixeira Abreu

Aprovado em: _____

BANCA EXAMINADORA

Prof. Osmar Teixeira Abreu

Prof. João Aristides de Moraes

RESUMO

A auditoria interna na Administração Pública constitui-se de importante ferramenta de controle e fiscalização da gestão de recursos públicos, sendo fundamental para assessorar os gestores na tomada de decisões. Nos municípios, a auditoria interna geralmente se insere na estrutura organizacional de um órgão que centraliza todo o sistema de controle. Na Prefeitura Municipal de Belo Horizonte (PBH), a Controladoria do Município apresenta-se como órgão central do sistema de controle interno, contando com o auxílio da Auditoria Interna da Prefeitura na busca por maior transparência dos processos administrativos e da aplicação dos recursos públicos. A atuação contínua da Auditoria Interna da Prefeitura analisando os procedimentos, processos e documentos dos órgãos e entidades do Município, concomitante à realização dos atos, tais como licitações, processamento da folha de pagamento, realização de obras, entre outros, auxilia na implementação de medidas com vistas ao aprimoramento dos controles existentes e na criação de novos controles, antecedendo e simplificando a análise de competência da Controladoria do Município. Com atuação eficaz na detecção de falhas nos controles e no acompanhamento da implementação de medidas saneadoras, a Auditoria Interna da PBH se apresenta como importante auxílio ao controle, agregando-lhe valor e contribuindo para a melhoria contínua da gestão pública municipal, através da redução de custos, padronização de rotinas, adoção de melhores práticas e outros ganhos substanciais para o Sistema de Controle Interno do Município.

Palavras-chave: Auditoria interna. Sistema de Controle Interno. Administração Pública. Gestão Pública.

ABSTRACT

Internal audit in the Public Administration is becoming an important tool for control and supervision of the management of public resources, and is fundamental to assist managers in making decisions. In municipalities, the internal audit generally fits into the organizational structure of an organization that centralizes the entire control system. At the Municipality of Belo Horizonte, the Comptroller of the County presents itself as the central organ of the existing internal control system, with the assistance of the Internal Audit in the quest for greater transparency of administrative procedures and the use of public resources. The continuous performance of Internal Audit Prefecture analyzing the procedures, processes and documents of agencies and entities of the Municipality, concomitant with the performance of the acts, assists in the implementation of measures aiming at the improvement of existing controls and the creation of new controls, working as a filter for the analysis of jurisdiction of the Comptroller of the County. With highly effective performance in detecting failures in controls and in monitoring the implementation of remedial measures, the PBH Internal Audit is an important tool to support control, adding value to it and contributing to the continuous improvement of municipal management through cost reduction, standardization of routines, adopting best practices and other substantial gains for the Internal Control System of the Municipality.

Keywords: Internal Audit. Internal control system. Public Administration. Public Management.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

FIGURA 1	-	Sistema de Controle Interno	27
FIGURA 2	-	Sistema de Controle Interno	29
FIGURA 3	-	Ciclo PDCA	30
FIGURA 4	-	Organograma da Auditoria Geral do Município	31
GRÁFICO 1	-	Conclusão apontada nos Produtos Preliminares	42
GRÁFICO 2	-	Resultado dos Trabalhos Conclusivos	43
TABELA 1	-	Valores agregados ao Sistema de Controle Interno em decorrência da atuação das auditorias de regularidade.	45
TABELA 2	-	Valores agregados ao Sistema de Controle Interno Municipal em decorrência da atuação das auditorias operacionais e de TI.	48

LISTA DE ABREVIATURAS / SIGLAS

AICPA	– Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados
LDO	– Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	– Lei Orçamentária Anual
PBH	– Prefeitura Municipal de Belo Horizonte
PPAG	– Plano Plurianual de Ação Governamental
TCE/MG	– Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais
TCG	– Termo de Compromisso de Gestão
TI	– Tecnologia da Informação

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	08
1.1	Tema.....	08
1.2	Problema.....	09
1.3	Objetivo geral.....	09
1.4	Objetivos específicos.....	09
1.5	Justificativa.....	10
1.6	Hipóteses.....	10
1.7	Metodologia.....	11
1.8	Estrutura do trabalho.....	11
2	REFERENCIAL TEÓRICO.....	13
2.1	O Estado brasileiro.....	13
2.2	Governo e Administração Pública.....	16
2.3	Controle interno na Administração Pública.....	20
2.3.1	Controle interno municipal.....	23
2.4	Auditoria interna na Administração Pública.....	24
3	DESENVOLVIMENTO DA ANÁLISE.....	28
3.1	O Sistema de Controle Interno da Prefeitura Municipal de Belo Horizonte.....	28
3.1.1	A Auditoria Interna da PBH.....	31
3.1.1.1	Os auditores internos da PBH.....	32
3.1.1.2	Procedimentos e técnicas de auditoria adotados na Auditoria Interna da PBH.....	33
3.1.1.3	Matriz de Risco da Auditoria Interna da PBH.....	37
3.1.1.4	Relatórios de auditoria.....	38
3.2	A importância da Auditoria Interna da PBH como auxílio ao sistema de controle interno.....	40
4	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	52
4.1	Conclusões obtidas da pesquisa.....	52
4.2	Sugestões para futuras pesquisas.....	55
5	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	56

1 INTRODUÇÃO

1.1 Tema

Os órgãos públicos possuem papel de destaque no contexto social e econômico do país e influenciam política e socialmente os rumos da nação brasileira. Assim, é fundamental que seus recursos sejam corretamente empregados na busca de seus objetivos, sem desvios ou desperdícios, recebendo destaque a função desempenhada por seus controles internos, uma vez que os recursos disponíveis são limitados e necessitam ser otimizados por meio de métodos de controle eficientes, os quais fornecerão subsídios para a tomada de decisão.

Enfatiza Attie (1992) que a administração necessita de alguém que lhe afirme que os controles e as rotinas de trabalho estão sendo habilmente executados. Segundo o autor, a auditoria interna é concebida a partir dessa necessidade da administração, como uma atividade fundamental à organização e desenvolve-se a fim de servir a gerência ativa, concedendo-lhe alternativas, como ferramenta de trabalho, de controle, assessoria e administração.

Desta forma, a auditoria interna deve ser caracterizada por ações que busquem a efetividade da gestão e, de maneira eficaz e eficiente, os objetivos pretendidos.

É fundamental que a sociedade, parte legítima para exercer o controle social através da fiscalização da gestão dos recursos públicos, possa contar com a participação de órgãos responsáveis por verificar as contas públicas de forma mais minuciosa, auxiliados por legislações específicas, como dispõe a própria Constituição Federal de 1988, em seu art. 31:

A fiscalização do município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.

Nesse ínterim, a auditoria interna no setor público se insere também como uma importante ferramenta desse controle social.

Considerando as dificuldades por parte da população em exercer um controle social efetivo, assim como as particularidades do controle no âmbito municipal, a presente pesquisa centrou

seu foco na Prefeitura Municipal de Belo Horizonte (PBH), buscando responder ao seguinte questionamento: a estrutura atual da Auditoria Interna da PBH é capaz de auxiliar o Sistema de Controle Interno do Município em suas funções e objetivos? O estudo apresenta os atributos da Auditoria Interna da PBH, delineando seu perfil e demonstrando como sua atuação agrega valor aos controles internos dos órgãos da Prefeitura, objetivando a melhoria da gestão dos recursos públicos.

Com o intuito de fundamentar o conteúdo exposto no trabalho foi realizada pesquisa bibliográfica, com ênfase no controle interno e auditoria interna nos setores públicos. Em um segundo momento foi realizada pesquisa documental, a partir dos relatórios produzidos pela Auditoria Interna da PBH nos últimos anos, com o objetivo de coletar dados acerca do objeto de estudo. Ao final, estão apresentadas as principais características da Auditoria Interna da PBH e o impacto de sua atuação no sistema de controle interno do Município.

1.2 Problema

A atuação da Auditoria Interna da PBH agrega valor ao sistema de controle interno do Município?

1.3 Objetivo geral

O objetivo geral da pesquisa em questão é analisar a estrutura da Auditoria Interna da PBH e demonstrar através dos resultados de sua atuação como ela agrega valor ao sistema de controle interno do Município.

1.4 Objetivos específicos

- Fazer uma revisão teórica dos principais conceitos aplicados aos temas do controle interno e da auditoria interna;

- Caracterizar a unidade de auditoria interna da Prefeitura Municipal de Belo Horizonte, sua estrutura organizacional, sua metodologia de trabalho e os principais resultados de sua atuação nos últimos quatro anos;
- Demonstrar as contribuições que esses resultados ofereceram ao sistema de controle interno, através da agregação de valor aos controles dos órgãos, Secretarias e Entidades da PBH.

1.5 Justificativa

A auditoria interna tem por função básica avaliar a adequação e eficácia do controle interno e a qualidade do desempenho do órgão/entidade em que atua, funcionando como uma ferramenta de controle gerencial para a alta administração.

A auditoria interna pública também se constitui como uma função de apoio à gestão, auxiliando a Administração Pública a alcançar seus objetivos. É uma ferramenta indispensável, focada na melhoria dos controles e processos, mitigação dos riscos e otimização da prestação dos serviços públicos.

Desta forma, justifica-se este trabalho, pela contribuição tanto para o meio acadêmico no que diz respeito ao enriquecimento do conhecimento nesta área de estudo, bem como para os gestores públicos no que se refere à possibilidade de conhecer a estruturação da Auditoria Interna da PBH e identificar e entender como sua atuação agrega valor ao sistema de controle interno, auxiliando na implantação e melhoria de controles em suas unidades.

1.6 Hipóteses

- O resultado das auditorias internas na PBH contribui para a agregação de valor ao sistema de controle interno.

- O resultado das auditorias internas na PBH não contribui para a agregação de valor ao sistema de controle interno.
- Impossibilidade de correlação.

1.7 Metodologia

A metodologia resulta de um conjunto de procedimentos que devem ser adotados pelo indivíduo para obter o conhecimento. É a aplicação do método, por meio de processos e técnicas, que garante a legitimidade do saber obtido.

A pesquisa em questão é uma pesquisa descritiva, pois estabelece uma relação entre o resultado das auditorias internas na PBH e a implementação/melhoria dos controles internos nos seus órgãos/entidades e qualitativa, pois o próprio ambiente institucional é a fonte para coleta de dados. Não foram usadas técnicas estatísticas.

Os métodos utilizados foram o “*walkthrough*”, consistindo no planejamento geral dos trabalhos, mapeamento das principais atividades realizadas pela Auditoria Interna e acompanhamento do passo a passo e outros procedimentos julgados necessários. Também foi utilizada a investigação documental, que consistiu em análise dos relatórios produzidos pela Auditoria Interna do Município e publicados no site da PBH, assim como regulamentos, decretos, ofícios, memorandos e outros documentos que colaboraram no estabelecimento de uma relação entre os resultados da auditoria e o processo de agregação de valor aos controles exercidos na Prefeitura.

1.8 Estrutura do trabalho

O presente trabalho é composto de 5 (cinco) capítulos, sendo o primeiro deles este capítulo de introdução, que apresenta o tema relativo à pesquisa, seus objetivos geral e específicos e a metodologia adotada pela autora para o alcance desses objetivos.

O segundo capítulo traz o referencial teórico, apresentando e discutindo os principais conceitos que envolvem esta pesquisa. Neste capítulo a autora insere conceitos base acerca do universo do controle interno e auditoria interna na Administração Pública, buscando dar consistência a todo o estudo. Antes disso, o referencial teórico apresenta abordagens de diversos autores sobre os conceitos de Estado, Governo e Administração Pública.

No terceiro capítulo, denominado de Desenvolvimento da Análise, a autora apresenta a estrutura do sistema de controle interno do Município de Belo Horizonte, dando destaque para um de seus componentes, a Auditoria Interna, com descrição de seu organograma, sua metodologia de trabalho e descrição de seus produtos gerados. Em seguida, é realizado o estudo comparativo entre a atuação da Auditoria Interna da PBH e a melhoria/implantação de controles dos órgãos, Secretarias e Entidades da PBH, esclarecendo qual das hipóteses levantadas no item 1.6 foi confirmada, de forma a responder ao problema desta pesquisa, indicado no item 1.2.

No quarto capítulo, a autora faz as considerações finais acerca do trabalho, realizando uma síntese dos elementos constantes no texto, unindo ideias, fechando as questões apresentadas na introdução do trabalho e apresentando propostas para pesquisas futuras. Por fim, no quinto capítulo são apresentadas as referências bibliográficas que embasaram todo o estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 O Estado brasileiro

A palavra **Estado** se origina do termo em latim *status* e significa posição e ordem, que transmitem a ideia de manifestação de poder. Segundo Junior (2007) o Estado é uma figura abstrata, criada pela sociedade, pela vontade de unificação e desenvolvimento do homem, com intuito de regulamentar e preservar o interesse público.

Ou seja, o Estado é uma forma de sociedade organizada politicamente para o bem comum. O Estado refere-se à convivência humana, à sociedade política, e detém o significado de poder. Porém, o Estado não é reconhecido somente através do seu poder, mas sim de elementos constitutivos, tais como: povo, território e soberania.

Segundo Paludo *apud* Moraes (2012, p.2):

Estado é a forma histórica de organização jurídica, limitado a um determinado território, com população definida e dotado de soberania, que, em termos gerais e no sentido moderno, configura-se como um poder supremo no plano interno e um poder independente no plano internacional.

A soberania do Estado transporta a ideia de ordem interna, com poder de impor determinações e condições, isto é: regulamentar a ordem social interna.

Segundo Reale (2000, p. 139) a soberania do Estado:

...é tanto a força ou o sistema de força que decide do destino dos povos, que dá nascimento ao Estado Moderno e preside ao seu desenvolvimento, quanto a expressão jurídica dessa força no Estado constituído segundo os imperativos éticos, econômicos, religiosos etc., da comunidade nacional, mas não é nenhum desses elementos separadamente: a soberania é sempre sócio-jurídico-política, ou não é soberania.

A posição recíproca em que se encontram os elementos do Estado (povo, território e soberania) caracteriza a forma de Estado Unitário, Federado ou Confederado.

A organização do Estado brasileiro, no que concerne à sua divisão político-territorial, à sua forma de governo, à estrutura dos poderes, ao modo de aquisição e exercício do poder e aos direitos e garantias individuais e sociais dos governados está tratada na Constituição Federal de 1988.

Em seu art. 18, a Constituição Federal de 1988 estabelece:

Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

Segundo Paludo (2012), o Estado brasileiro é composto pelas entidades estatais, pelo aparelho (Governo e Administração Pública) e pelo sistema constitucional-legal que regula a população nos limites de seu território, e lhe concede o monopólio e a legitimidade do uso da força.

No Brasil, o poder político encontra-se repartido entre suas esferas de governo e a descentralização política é a sua marca. O federalismo brasileiro é cooperativo, visto que a divisão de competências não é rígida: há competências comuns e concorrentes, e com frequência vê-se atuação conjunta da União, Estados e Municípios. Não existe hierarquia entre os entes, são todos autônomos entre si.

Paludo (2012) explica que a autonomia que a Constituição Federal de 1988 garante aos entes federados se resume a três tipos: auto-organização – pois se organizam mediante constituição e leis própria; autogoverno – capacidade de elegerem seus governantes e demais representantes políticos; auto-administração – organização para prestação dos serviços de sua competência, compreendendo as atividades administrativas, tributárias e legislativas necessárias.

Para Marco (2003), no que tange ao ente federativo do Município, antes de ser uma instituição político-jurídica, ele é uma instituição social e até mesmo natural, porque resulta do agrupamento de várias famílias num mesmo local, unidas por interesses comuns.

A organização dos municípios brasileiros é restrita aos poderes Executivo e Legislativo, devendo o Município ser regido por Lei Orgânica Municipal, que deve obedecer tanto à

Constituição Federal quanto à estadual. A autonomia municipal de elaborar sua própria Lei Orgânica surgiu com a Constituição de 1988, uma vez que até então não havia tal previsão.

Em verdade, a Constituição Federal de 1988 conferiu aos Municípios maiores poderes políticos e administrativos do que possuía anteriormente. Para Marco *apud* Castro (2003) o Município alcançou, na Carta de 1988, a consagração máxima que se podia vislumbrar dentro do contemporâneo municipalismo, para a autonomia municipal e seu regime jurídico-constitucional.

Através da Constituição de 1988, o Município recebeu algumas competências comuns (art. 23) com a União, os Estados e o Distrito Federal como, por exemplo: zelar pela guarda da Constituição e das instituições democrática; cuidar da saúde e assistência públicas; proporcionar os meios de acesso à cultura, à educação e à ciência; proteger o meio ambiente, etc; mas, também, conquistou competências privativas (art. 30), dentre elas, a de legislar em assuntos de interesse local.

Conforme o texto constitucional, as competências privativas do Município são:

Art. 30. Compete aos Municípios:

I - legislar sobre assuntos de interesse local;

II - suplementar a legislação federal e a estadual no que couber;

III - instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei;

IV - criar, organizar e suprimir distritos, observada a legislação estadual;

V - organizar e prestar, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, os serviços públicos de interesse local, incluído o de transporte coletivo, que tem caráter essencial;

VI - manter, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, programas de educação infantil e de ensino fundamental;

VII - prestar, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, serviços de atendimento à saúde da população;

VIII - promover, no que couber, adequado ordenamento territorial, mediante planejamento e controle do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano;

IX - promover a proteção do patrimônio histórico-cultural local, observada a legislação e a ação fiscalizadora federal e estadual.

Para averiguar se as atividades de competência da entidade municipal estão sendo cumpridas, a própria Constituição (art. 31) determinou a instalação de órgãos para executar controle interno na esfera municipal, capazes de fiscalizar internamente a gestão dos recursos públicos pelos seus responsáveis, independente da existência de controle externo.

2.2 Governo e Administração Pública

A expressão “governo” é usualmente empregada para designar o conjunto de órgãos constitucionais responsáveis pela função política do Estado. Pela sua etimologia, governo significa autoridade, poder de direção que preside a vida do Estado e provê as necessidades coletivas.

Segundo Castro (2011) o governo tem a incumbência de exercer a direção suprema e geral do Estado, determinar a forma de realização de seus objetivos, estabelecer as diretrizes que pautarão sua atuação, os planos governamentais, sempre visando a conferir unidade à soberania estatal. Essa função política, própria do governo, abrange atribuições que decorrem diretamente da Constituição e por esta se regulam.

Governo traduz-se no modo pelo qual o Estado é administrado: como são definidos os objetivos e as diretrizes gerais de atuação, fixadas as políticas públicas e tomadas as decisões político-administrativas – que irão orientar/guiar a atuação administrativa direcionada à realização dos fins pretendidos pelo Estado e a promoção do bem comum da coletividade.

Conforme se constata, a noção de governo está relacionada com a função política de comando, de coordenação, de direção e de fixação de planos e diretrizes de atuação do Estado (as denominadas políticas públicas). Não se confunde com o conceito de Administração Pública em sentido estrito, que vem a ser, o aparelhamento de que dispõe o Estado para a mera execução das políticas do governo estabelecidas no exercício da atividade política.

A Constituição Federal de 1988 estabelece a responsabilidade política para o governo comandar e dirigir, sem a responsabilidade profissional pela execução. Por sua vez, a Administração Pública tem que responder pela execução das tarefas do governo, tanto no

aspecto técnico quanto no legal. A Administração Pública pode ser considerada o instrumento do Estado para concretizar, na prática, as opções políticas do governo.

Na concepção de Silva (2004) Administração Pública é o conjunto de meios institucionais, materiais, financeiros e humanos organizados e necessários para executar as decisões políticas. Representa o conjunto de órgãos utilizados pelo poder político para atingir fins definidos.

A Administração Pública compreende todo o aparato existente (estrutura e recursos; órgãos e agentes; serviços e atividades) à disposição dos governos para a realização de seus objetivos políticos e do objetivo maior e primordial do Estado: a promoção do bem comum da coletividade.

Paludo (2012) caracteriza a Administração Pública como dependente e vinculada às decisões/opções do Governo, dos poderes, e demais órgãos que detêm competência legal para fiscalização e controle de sua atuação, só possuindo poder para decidir e comandar a área de sua competência. Dessa forma, direta ou indiretamente, centralizada ou descentralizada, a Administração Pública é apenas a executora das atividades desejadas pelo Estado, tendo em vista o bem-estar da coletividade.

Para Castro (2011), em decorrência do preceito constitucional estabelecido pela Constituição Federal e seu art. 37, a Administração Pública está sujeita a um regime jurídico especial: o regime de direito público ou regime jurídico administrativo.

Segundo Paludo (2012, p. 23):

O regime jurídico-administrativo é um misto de prerrogativas e sujeições; de um lado a administração pública, que persegue o atendimento das necessidades coletivas (e para isso dispõe de supremacia) e de outro os direitos e garantias dos administrados, que necessitam ser protegidos (o que gera limitação à atuação administrativa).

A característica essencial de tal regime está, de um lado, na admissibilidade da ideia de que a execução da lei, por agentes públicos, exige o deferimento de necessárias prerrogativas à autoridade, para que o interesse público predomine sobre o interesse privado (Princípio da supremacia do interesse público); e, de outro, na formulação de que o interesse público não

pode ser livremente disposto por aqueles que recebem o dever-poder de realizá-lo (Princípio da indisponibilidade do interesse público).

Tais princípios são princípios implícitos, mas deles decorrem diversos princípios expressos que norteiam a atividade da Administração Pública.

Dentre os princípios norteadores da atividade administrativa, avultam em importância aqueles expressos no *caput* do art. 37 da Constituição, a saber: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. A Lei nº 9.784/1999, que trata dos processos administrativos no âmbito federal, menciona outros princípios tais como: razoabilidade, proporcionalidade, continuidade dos serviços públicos e autotutela.

Os princípios expressos na Constituição Federal são de observância obrigatória para todos os Poderes, quando estiverem no exercício de funções administrativas e para todos os entes federados, alcançando a Administração Direta e a Indireta.

- **Princípio da legalidade:** Segundo tal princípio a Administração Pública somente tem possibilidade de atuar quando exista lei que o determine (atuação vinculada) ou autorize (atuação discricionária), devendo obedecer estritamente ao estipulado na lei, ou, sendo discricionária a atuação, observar os termos, condições e limites autorizados na lei.

Segundo Alexandrino e Paulo *apud* Mello (2010, p. 194) o princípio da legalidade:

...representa a consagração da ideia de que a Administração Pública só pode ser exercida conforme a lei, sendo a atividade administrativa, por conseguinte, sublegal ou infralegal, devendo restringir-se à expedição de comandos que assegurem a execução da lei. Com a lei consubstancia, por meio de comandos gerais e abstratos, a vontade geral, manifestada pelo Poder que possui representatividade para tanto – o Legislativo –, o princípio da legalidade possui o escopo de garantir que a atuação do Poder Executivo nada mais seja senão a concretização dessa vontade geral.

- **Princípio da moralidade:** Tal princípio torna jurídica a exigência de atuação ética dos agentes da Administração Pública. A denominada moral administrativa liga-se à ideia de probidade e boa-fé e difere da moral comum, justamente por ser jurídica e pela possibilidade de invalidação dos atos administrativos que sejam praticados com inobservância deste princípio.

- **Princípio da impessoalidade:** Traduz a ideia de que toda a atuação da Administração Pública deve visar ao interesse público, deve ter como finalidade a satisfação do interesse público. A impessoalidade da atuação administrativa impede, portanto, que o ato administrativo seja praticado visando o interesse de agente ou de terceiros, devendo ater-se à vontade da lei.

- **Princípio da publicidade** – Trata-se de exigência de transparência da atuação administrativa, de forma que seja possibilitado, da forma mais ampla possível, o controle da Administração Pública pelos administrados. O princípio da publicidade está ligado ainda à eficácia do ato administrativo, uma vez que o ato só estará apto a produzir efeitos depois de publicado.

- **Princípio da eficiência** – A Emenda Constitucional nº 19/1998 incluiu a eficiência como princípio expresso, no caput do art. 37 da Constituição, ao lado dos quatro princípios anteriormente descritos. Para Alexandrino e Paulo *apud* Di Pietro (2010, p. 203) o princípio apresenta dois aspectos:
 - a) Relativamente à forma de atuação do agente público, espera-se o melhor desempenho possível de suas atribuições, a fim de obter os melhores resultados;
 - b) Quanto ao modo de organizar, estruturar e disciplinar a administração pública exige-se que este seja o mais racional possível, no intuito de alcançar melhores resultados na prestação dos serviços públicos.

- **Princípios da razoabilidade e proporcionalidade:** São princípios que não se encontram expressos no texto constitucional, mas são princípios gerais de Direito, aplicáveis a praticamente todos os ramos da ciência jurídica. Segundo Alexandrino e Paulo (2010) o princípio da razoabilidade é mais associado às análises de adequação e de necessidade do ato ou da atuação da Administração Pública. Assim, não basta que o ato tenha uma finalidade legítima. É necessário que os meios empregados pela Administração sejam adequados à consecução do fim almejado e que sua utilização, especialmente quando se trate de medidas restritivas ou punitivas, seja realmente necessária. O princípio da proporcionalidade representa uma das vertentes do princípio da razoabilidade, pois a razoabilidade exige, entre outros aspectos, que haja proporcionalidade entre os meios utilizados pelo administrador público e os fins que ele pretende alcançar. Impede o princípio da proporcionalidade que a Administração restrinja os direitos do particular além do que caberia, do que seria necessário.

- **Princípio da continuidade dos serviços públicos:** Considerando que os serviços públicos, como o nome indica, são prestados no interesse da coletividade, sob o regime de direito público, não podem sofrer interrupções e sua prestação deve ser adequada. A interrupção de um serviço público prejudica toda a coletividade, que dele depende para a satisfação de seus interesses e necessidades.
- **Princípio da autotutela:** É também referido como poder de autotutela administrativa e pode ser, dependendo do caso, uma verdadeira prerrogativa ou um poder-dever da Administração Pública. O poder de autotutela possibilita à Administração Pública controlar seus próprios atos, apreciando-os quanto ao mérito e quanto à legalidade. Tal poder instrumenta a Administração para a revisão de seus próprios atos, consubstanciando um meio adicional de controle da atuação da Administração Pública, e no que diz respeito ao controle de legalidade, reduz o congestionamento do Poder Judiciário.

Alexandrino e Paulo (2010) sustentam que o princípio da autotutela autoriza o controle, pela Administração, dos atos por ela praticados sob o aspecto da legalidade, em que ela deve, de ofício ou provocada, anular seus atos ilegais e, sob o aspecto do mérito, onde a Administração examina a conveniência e oportunidade, manter ou desfazer um ato legítimo, nesse último caso mediante a revogação.

Desta forma, pode-se dizer que o princípio da autotutela é norteador do controle interno exercido pela Administração, uma vez que autoriza a atuação da Administração de forma mais ampla do que ocorre no âmbito do controle judicial, pois somente ela própria possui competência para revogar seus atos administrativos, e porque, tanto na revogação quanto na anulação, pode agir sem provocação.

2.3 Controle interno na Administração Pública

Segundo Attie (1992, p.110) o Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) define o controle interno como sendo:

O plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.

Para Franco e Marra (1992) por controles internos entendem-se todos os instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação, que permitam prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e que produzam reflexos em seu patrimônio.

Já Fayol (1981) define que o controle interno tem por objetivo assinalar as faltas e os erros a fim de que se possa repará-los e evitar sua repetição.

Em relação ao controle interno exercido na Administração Pública, Sá (2000) cita que no estado democrático de direito - onde os representantes são eleitos pelo povo - o poder e as ferramentas de controle estão limitados pela lei e a prestação de contas é feita ao povo, por meio das instituições criadas para esse fim. A Constituição Federal de 1988 além de consagrar os princípios básicos da Administração Pública, também estabelece com clareza o escopo do controle interno:

Art. 70 A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Art. 74 Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§ 1º - Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

Verifica-se que o controle interno no âmbito constitucional não se restringe a aspectos financeiros e orçamentários apenas, mas atua também sobre os aspectos contábeis, operacionais e patrimoniais.

Conforme Ferraz (1999), cada aspecto do controle interno se apresenta da seguinte maneira:

- **Fiscalização contábil:** se refere aos procedimentos necessários para a avaliação e certificação de que a contabilidade do órgão/entidade registra adequada e fidedignamente os atos e fatos que envolvem os sistemas orçamentário, financeiro e patrimonial, assim como a validação das transações registradas, os registros em sua integridade, autorizados por quem de direito e os valores exatos.
- **Fiscalização financeira:** busca verificar se a administração dos recursos financeiros está sendo realizada de acordo com as normas e princípios da administração pública, não só com relação à arrecadação, gerenciamento e aplicação dos recursos, como em relação à regularidade das renúncias de receitas e concessões de auxílios e subsídios.
- **Fiscalização orçamentária:** não deve se esgotar na verificação se as despesas estão previstas no orçamento anual e se foram fielmente executadas. Deve confrontar estas com a Lei de Diretrizes Orçamentárias e o Plano Plurianual a fim de assegurar o cumprimento dos programas traçados pelos representantes do povo.
- **Fiscalização operacional:** diz respeito ao acompanhamento e avaliação das ações empreendidas pelo órgão/entidade para alcançar seus objetivos institucionais, em especial quanto aos aspectos de economia, eficiência e eficácia. É muito deficiente na Administração Pública, em função de que geralmente os órgãos/entidades não possuem indicadores para avaliação de resultados.

Assim, pode-se concluir que o controle interno faz parte das atividades normais da Administração Pública, se subordina ao gestor do órgão/entidade, devendo acompanhar a execução dos atos indicando, de maneira detectiva, preventiva ou corretiva, as ações a serem desempenhadas com o objetivo de atender o controle da execução orçamentária, financeira, contábil, patrimonial e operacional bem como os controles administrativos de um modo geral.

2.3.1 Controle interno municipal

Segundo Slomski (2003) o serviço público municipal constitui um conjunto de atividades meio e atividades fins, exercidas ou postas à disposição, e prestadas diretamente, permitidas ou concedidas pelo ente governamental, objetivando alcançar o bem-estar social da comunidade local. Assim como nas demais esferas da Administração Pública, os Municípios desempenham funções preestabelecidas que visam manter em pleno funcionamento e, sob o controle do governo local, o atendimento das necessidades da sociedade, de forma que todos tenham seus interesses alcançados e atendidos.

Decorrente da responsabilidade delegada pela sociedade, o governante municipal tem como dever prestar contas a essa mesma sociedade, dos atos de sua gestão, mediante os controles constitucionais republicanos (eleição, plebiscito, referendo) e aqueles instituídos pelo Estado, inseridos no sistema de controle da Administração (controle externo, controle interno e controle social). Tal dever, denominado de “*accountability*”, se trata de valor democrático, uma vez que é oriundo da delegação de Poder da soberania popular ao agente público.

O controle interno em uma administração pública através de *accountability* deve primar por uma transparência que possibilite ao cidadão uma perfeita compreensão dos atos do gestor e também a forma como estão sendo utilizados os recursos financeiros e como estão sendo sanados os problemas detectados, como os de interesse público e os de interesse da Administração, de uma forma que mostre equilíbrio nas decisões políticas adotadas pelo gestor e seu grupo de trabalho.

A Constituição Federal de 1988 em seu artigo 31 determinou a instalação de órgãos para executar controle interno na esfera municipal, capazes de fiscalizar internamente a gestão dos recursos públicos pelos seus responsáveis, independente da existência de controle externo.

Todas essas formas de fiscalização são utilizadas por averiguar se estão sendo cumpridas as atividades que são de competência da entidade municipal.

De acordo com Cruz e Glock (2006), o controle interno nas prefeituras municipais seria todo um conjunto de atividades de fiscalização exercido internamente ao longo de uma estrutura

organizacional, sob a coordenação de um órgão que centralizasse todo o sistema e as informações, com os mecanismos de controle preestabelecidos, incluindo a disposição de responsabilidades, rotinas de trabalho e procedimentos de revisão, aprovação e registro dos trabalhos, alcançando desde aspectos contábeis e administrativos a ambientais e culturais.

Diante disso, pode-se concluir que o objetivo do controle interno municipal é atuar, preventivamente ou simultaneamente, como mecanismo de auxílio para o administrador público e como instrumento de proteção e defesa do interesse coletivo, assegurando que as operações sejam conduzidas de forma econômica, eficiente e eficaz. Além disso, visa salvaguardar os recursos públicos contra o desperdício, abusos, erros, fraudes e irregularidades, zelando pela boa gestão do erário.

2.4 Auditoria interna na Administração Pública

Segundo Neves (2010), a auditoria interna pública pode ser considerada o ápice da pirâmide de um sistema de controle interno, uma vez que a mesma supervisiona, normatiza, fiscaliza e avalia o grau de confiabilidade dos controles internos, buscando garantir a eficiência e eficácia dos mesmos, sem com eles se confundir. É uma parte especializada da auditoria que se dedica à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos órgãos e das entidades da Administração Pública, quanto à legalidade, à legitimidade, à economicidade, bem como à fiscalização de recursos repassados a título de convênio, subvenções sociais e econômicas e demais formas de antecipação de recursos legalmente admitidas.

Além desses, Cruz (1997, p. 24) destaca outros objetivos da auditoria interna na administração pública:

- Comprovar a legalidade e legitimidade e avaliar os resultados, quanto à eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades;
- Observar o cumprimento dos princípios fundamentais de planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle, pelos órgãos e entidades;

- Examinar a observância da legislação específica e normas relacionadas;
- Avaliar a execução dos programas de governo, dos contratos, convênios, acordos, ajustes e outros instrumentos de mesma origem;
- Avaliar o desempenho administrativo e operacional das unidades da administração direta e entidades supervisionadas;
- Verificar o controle e a utilização dos bens e valores sob uso e guarda dos administradores ou gestores;
- Examinar e avaliar as transferências e a aplicação dos recursos orçamentários e financeiros das unidades da administração direta e entidades supervisionadas; e
- Verificar e avaliar os sistemas de informações e a utilização dos recursos computacionais das unidades da administração direta e entidades supervisionadas.

Os objetivos aqui mencionados são geralmente adotados pela auditoria interna, podendo ser modificados de acordo com as necessidades do órgão a ser examinado, constituindo um objeto do exame de auditoria.

A importância da auditoria interna aumenta quando a atuação é no setor público. O patrimônio público é propriedade coletiva que deve ser vigiado por todos, além disso, a sociedade brasileira vem exigindo cada vez mais a transparência na aplicação dos recursos públicos.

Os órgãos públicos alcançam mais facilmente esta transparência quando têm o auxílio da auditoria, pois suas atividades servem como um meio de identificação de que todos os procedimentos internos, políticas definidas e a própria legislação estão sendo devidamente seguidos, e também para constatação de que todos os dados registrados merecem a verdadeira confiança.

A auditoria no setor público é desmembrada em seis tipos, conforme a Instrução Normativa nº 16 (Ministério do Estado da Economia, Fazenda e Planejamento - MEFP/ Direção Técnica Nacional - DTN / Coordenadoria de Auditoria - COAUD de 20/12/91 e adaptação de 1998):

- Auditoria de Gestão – tem o objetivo de certificar a regularidade das contas, verificar a realização de contratos, convênios, acordos ou ajustes, a honestidade na aplicação do dinheiro público e no zelo ou administração de valores e outros bens dos Entes Estatais ou a eles confiados, abrangendo os seguintes aspectos: verificação da existência física de bens e outros

valores; exame da documentação comprobatória dos atos e fatos administrativos; verificação do cumprimento da legislação pertinente; entre outros.

- Auditoria de Programas – tem o objetivo de examinar, avaliar e observar a execução de programas e projetos governamentais específicos.
- Auditoria Operacional – atua nas áreas inter-relacionadas do órgão/entidade, e sua teoria de abordagem dos fatos é de apoio, pela avaliação do atendimento às normas, e apresentação de sugestões para seu aperfeiçoamento. Tem o objetivo de avaliar a eficácia dos seus resultados em relação aos recursos materiais, humanos e tecnológicos disponíveis, bem como a economicidade e eficiência dos controles internos existentes para a gestão dos recursos públicos.
- Auditoria Contábil – é a técnica utilizada na coleta de informações e no exame dos registros e documentos, mediante procedimentos específicos, relacionados ao controle do patrimônio.
- Auditoria de Sistema – observando as normas estabelecidas e a legislação específica, tem o objetivo assegurar a adequação, privacidade dos dados e informações vindas dos sistemas eletrônicos de processamento de dados.
- Auditoria Especial – tem por objetivo o exame de fatos considerados importantes, de caráter extraordinário ou incomum, sendo realizadas para atender determinação do chefe do poder executivo ou por solicitação de outras autoridades.

Cruz (1997) ressalta que, como a auditoria leva em consideração o controle interno das organizações auditadas, o nível de credibilidade do controle interno é fundamental para a execução do trabalho do auditor, pois todo o enfoque, a amplitude e natureza da auditoria a ser efetuada dependerão do grau de confiabilidade dos controles internos.

Um sistema de controle interno satisfatório, de um órgão ou entidade pública, aumenta a confiança do auditor quanto à precisão dos registros e veracidade de documentos e informações, tornando-se um grande instrumento para a realização da auditoria interna.

Cruz (1997, p.27) conclui que:

Se os controles internos de um órgão ou entidade da administração pública forem satisfatórios, serão escolhidos procedimentos mínimos numa extensão reduzida (pode ser adotada uma amostragem, ao invés de uma auditoria completa). Por outro lado, se os controles internos se apresentarem insatisfatórios, deficientes, o trabalho do auditor interno deverá ser o mais amplo possível, com ênfase em todo o processo da execução orçamentária e contábil (execução da receita e da despesa), especialmente quanto aos estágios do recolhimento dos numerários por parte dos agentes arrecadadores, da licitação, do empenhamento, da liquidação e do pagamento da despesa pública, bem como quanto aos atos de pessoal e demais controles contábeis e administrativos.

Conforme exposto, conclui-se que as atividades de auditoria se sobrepõem às atividades operacionais de um modo geral, inclusive sobre as atividades do controle interno administrativo e contábil, ou seja, as primeiras normatizam, orientam, fiscalizam, avaliam o grau de confiabilidade e controlam a eficiência e a eficácia das segundas, conforme resumido na FIG.1:

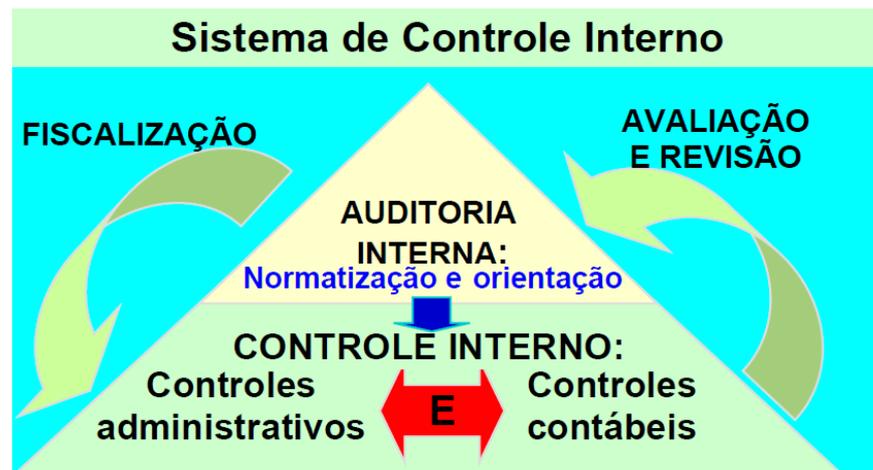


FIGURA 1 – Sistema de Controle Interno.

Fonte: Cruz (1997, p. 28)

Crepaldi (2000) ressalta que ao contrário do que acontece na iniciativa privada, quando o objetivo da auditoria interna é ajudar na otimização de lucros e redução do risco de fraudes e erros que afetam a lucratividade, no setor público o objetivo principal é a busca da eficiência, eficácia e economicidade das ações administrativas desenvolvidas pelos gestores públicos.

3 DESENVOLVIMENTO DA ANÁLISE

3.1 O Sistema de Controle Interno da Prefeitura Municipal de Belo Horizonte

Para fins da análise proposta neste trabalho adotou-se o conceito de Sistema de Controle Interno dado pelo Prof. Rodrigo de Castro, em Apostila de Controle Interno do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais – TCE/MG, elaborada em 2006:

... o sistema de controle interno versado no artigo 70 da Constituição da República é, pois, o conjunto de órgãos descentralizados de controle interligados por mecanismos específicos de comunicação e vinculados a uma unidade central de controle, com vistas a fiscalização e avaliação da execução orçamentária, contábil, financeira, patrimonial e operacional da entidade controlada, no que tange, principalmente, à legalidade e eficiência de seus atos. (CASTRO, 2006, p. 6).

Segundo o autor, o Sistema de Controle Interno é formado vários subsistemas – unidades descentralizadas de controle – que devem agir de forma harmoniosa, multidisciplinar, integrada e sob a égide de uma norma comum que lhes confira segurança jurídica.

O Sistema de Controle Interno da Prefeitura Municipal de Belo Horizonte está representado pela figura central da Controladoria Geral do Município, que tem por finalidade o controle interno, tanto no âmbito da administração direta quanto na indireta do Município. Mas, além de exercer os procedimentos de controle, ela também é responsável por avaliar a eficiência e eficácia dos controles internos em funcionamento no Município, através da Auditoria Interna do Município, assegurando assim o uso legítimo das exigências constitucionais, da Lei de Responsabilidade Fiscal, bem como das demais legislações específicas. Ela atua para auxiliar o Poder Executivo a definir as necessidades informativas para uma tomada de decisões mais precisa. Desta forma, sua atuação exercendo o acompanhamento e coordenação dos controles ajuda a assegurar a existência de planejamentos suficientes e capazes de garantir que as exigências constitucionais possam ser cumpridas.

Cada órgão da cadeia de atuação administrativa da PBH possui competências e responsabilidades que lhe são próprias e, da mesma forma, a responsabilidade pelo controle

também é compartilhada. Ou seja, cada órgão é responsável pelo lançamento das informações de gestão contábil, orçamentária, fiscal, operacional e patrimonial, dentro de sua esfera de competência, cabendo ao sistema de controle central, a Controladoria Geral do Município, unificar essas informações e, caso necessário, determinar sua correção ou complementação.

Considerando essa amplitude, o Sistema de Controle Interno da PBH pode ser representado por um sistema de controle central, efetuando o controle geral sobre cada unidade administrativa de controle, como na figura a seguir (FIG. 2):



FIGURA 2 – Sistema de Controle Interno.

Fonte: Adaptado GUIMARAES. (2006, p.31)

Os órgãos que compõe a estrutura desse Sistema de Controle Interno central na PBH são: Auditoria Geral do Município, Corregedoria Geral do Município, Ouvidoria do Município e Secretaria Especial de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas.

A intersetorialização adotada nesse sistema é instrumento necessário à manutenção da eficiência dos controles internos nos órgãos, pois delimita a competência e responsabilidade compartilhada de cada um deles, possibilitando ações mais efetivas e específicas.

Ainda que sejam privativas e próprias de cada órgão, as funções de controle no Sistema de Controle Interno da PBH se correlacionam e se retroalimentam, dentro de ações cíclicas de planejamento, execução, avaliação e implementação de ações corretivas, quando necessário.

O planejamento das ações governamentais na PBH está abordado no Plano Plurianual de Ação Governamental – PPAG, que se constitui num instrumento de planejamento de médio

prazo, explicitando diretrizes, objetivos, programas, ações e metas a serem atingidas e definindo os recursos necessários à sua implementação. Das normas disciplinadoras do processo de elaboração do PPAG são derivadas as Leis de Diretrizes Orçamentárias – LDOs e as Leis de Orçamento Anuais - LOAs. A integração desses instrumentos permite o aprimoramento do processo de planejamento público. A definição dos programas municipais contendo objetivos, diretrizes, justificativas, bem como o detalhamento da alocação de recursos para cada ação, oferecem melhores condições para o monitoramento das políticas públicas.

O órgão responsável pelo planejamento, coordenação, monitoramento e avaliação das metas estipuladas no PPAG é a Secretaria Municipal de Planejamento, Orçamento, Informação – SMPL, que conta com o auxílio da Auditoria Interna do Município para a avaliação do cumprimento das metas das políticas governamentais, de forma a integrar o processo decisório com o intuito de melhorá-lo, tornando-o mais eficiente e eficaz.

Essa sequência de atividades é destaque principalmente em programas de qualidade total, que utilizam o ciclo PDCA (FIG. 3), como método de controle de processos, para promoção da melhoria contínua, refletindo em suas quatro fases, a base da filosofia do melhoramento contínuo e da busca pela qualidade:

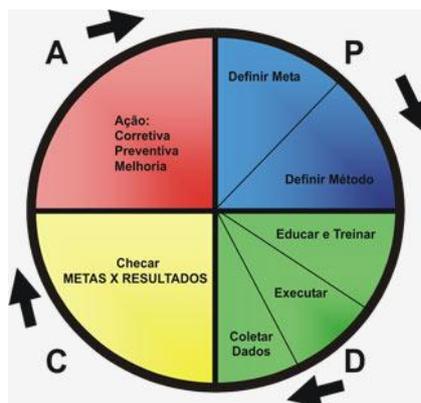


FIGURA 3 - Ciclo PDCA.
Fonte: Adaptado PALADINI. (2004, p. 78)

Ao correlacionar as funções, praticando-as de forma cíclica e, principalmente, de forma ininterrupta, a Controladoria Geral do Município acaba por promover a melhoria contínua e sistemática na organização, consolidando a padronização de práticas positivas.

3.1.1 A Auditoria Interna da PBH

Considerando sua subordinação à Controladoria Geral do Município e a função desta em exercer o acompanhamento e coordenação dos controles, a Auditoria Interna da PBH, denominada de Auditoria Geral do Município, tem por objetivo contribuir para o alcance dos resultados operacionais e melhoria na gestão da coisa pública no Município, assessorando a Controladoria dentro de suas atribuições.

As ações da Auditoria Interna da PBH, no tocante ao cumprimento das metas estampadas no PPAG, se inserem em sua atribuição de avaliar a atuação do Governo, em procedimentos de auditorias de gestão e de programas, atribuídas à sua Gerência de Auditoria de Regularidade. Além desta, a Auditoria Interna da PBH conta com a Gerência de Auditoria Operacional e da Tecnologia da Informação, que realiza auditorias direcionadas a sindicar, além dos aspectos de legalidade e legitimidade, o desempenho em si dos órgãos, entidades, programas e projetos com vistas a detectar fatores de inibição e sugerir mudanças para a melhoria do desempenho da Administração Municipal.

A Auditoria Interna da PBH apresenta o seguinte organograma (FIG. 4):

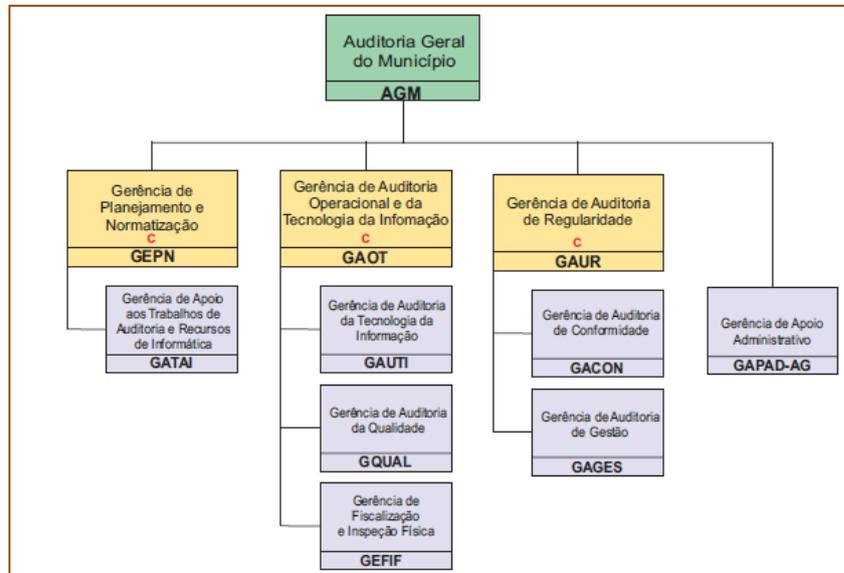


FIGURA 4 – Organograma da Auditoria Geral do Município.
Fonte: Portal PBH (2014)

A terceira gerência de 1º nível hierárquico do órgão, a Gerência de Planejamento e Normatização, está incumbida de elaborar a Matriz de Riscos da auditoria, assim como

normas específicas sobre a padronização de documentos e procedimentos relacionados com os trabalhos de auditoria e fiscalização.

As unidades auditáveis da Auditoria Interna da PBH correspondem aos órgãos integrantes da estrutura organizacional da Administração Direta do Poder Executivo e às entidades integrantes da Administração Indireta no Município.

A população beneficiada por sua vez, são todos os munícipes de Belo Horizonte, na medida em que as ações da auditoria visam garantir que a aplicação dos recursos públicos observe os princípios da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade e, principalmente, da economicidade e eficiência.

3.1.1.1 Os auditores internos da PBH

A Auditoria Interna da PBH conta com um quadro funcional de 50 (cinquenta) auditores internos. O ingresso no cargo de auditor interno se dá através de concurso público de provas e títulos, sendo necessária a formação em nível superior em uma das seguintes especialidades: Administração, Ciência da Computação, Ciências Contábeis, Ciências Econômicas, Direito, Engenharia Civil ou Tecnologia da Informação.

A formação de uma equipe multidisciplinar de auditores internos tem permitido ao órgão o desenvolvimento de uma abordagem mais efetiva de ações de controle, tanto no que se refere à aferição oportuna da regularidade e eficácia, por exemplo, de serviços e empreendimentos públicos estruturantes atualmente em curso na cidade, quanto no atendimento das solicitações apresentadas ao órgão oriundas de diversas frentes.

As atribuições dos auditores internos estão baseadas em princípios éticos profissionais que os mesmos devem observar, cumprir e executar fielmente, nas relações com a Administração Municipal, com os munícipes, com os órgãos e entidades auditáveis e seus colegas de profissão.

Dentre os principais conceitos de ética profissional adotados pelos auditores internos da PBH estão:

- **Independência profissional, de atitudes e decisões:** No exercício de suas funções, o auditor interno tem livre acesso a todas as dependências dos órgãos e entidade auditados, assim como a documentos, processos e livros considerados indispensáveis ao cumprimento de suas atribuições. Embora mantenha vínculo com a PBH, por ser servidor, o auditor interno é obrigado, conforme dispõe o Decreto Municipal nº 15.277/2013, a agir com absoluta independência em qualquer circunstância.
- **Eficiência:** Os auditores designados para um determinado trabalho são responsáveis pelo resultado e conclusão produzidos. Todo trabalho demandado pelo órgão incorre em custos, que são financiados pelo poder público, tanto em termos de horas consumidas (remuneração do auditor) quanto em termos de despesas administrativas (veículo oficial, energia elétrica, conta telefônica, etc). Dessa forma, o auditor interno deve julgar a viabilidade da execução do trabalho, conforme sua competência técnica, informando aos gerentes imediato e mediato o alcance, a extensão e as limitações do seu trabalho.
- **Sigilo e discrição:** Todos os trabalhos desenvolvidos na auditoria interna da PBH são sigilosos até sua publicação no Diário Oficial do Município ou no site da Prefeitura. Os papéis de trabalho do auditor constituem seu acervo pessoal, podendo ser disponibilizado a seus pares, caso julgue conveniente. O conteúdo das auditorias é restrito ao ambiente do órgão até o acolhimento do Produto Conclusivo pela Controladoria Geral do Município, salvo para aqueles órgãos e entidades que, por sua natureza, devam ter conhecimento.

3.1.1.2 Procedimentos e técnicas de auditoria adotados na Auditoria Interna da PBH

As atividades desenvolvidas na Auditoria Interna da PBH demandam conhecimentos específicos voltados às técnicas, aos procedimentos de auditoria e à metodologia de trabalho, exigindo dos auditores aplicação de testes amostrais e discernimento quantitativo e qualitativo acerca do trabalho realizado.

A Auditoria Interna da PBH realiza tanto testes de observância, a fim de verificar a adequação e eficácia dos controles existentes, quanto testes substantivos.

As principais técnicas de auditoria utilizadas são:

- Entrevistas e questionários: Através de indagação (oral ou escrita) junto aos gestores dos órgãos e entidades auditados, os auditores internos obtêm dados e informações acerca dos processos e controles existentes.
- Solicitação de auditoria: Trata-se de instrumento instituído por Decreto Municipal, através do qual o auditor interno solicita informações a órgãos e entidades acerca de determinado controle. Tem função semelhante a uma circularização, com a diferença de que é aplicado junto aos próprios auditados.
- Circularização: Trata-se de verificação junto a fontes externas aos auditados, da fidedignidade das informações obtidas internamente. Por exemplo: A obtenção de informações junto à instituição bancária sobre o recolhimento de valores referentes a uma determinada taxa ou preço público.
- Cotejo de informações: Os auditores internos da PBH correlacionam as informações obtidas, das fontes externas com as obtidas internamente, buscando uma consistência mútua entre as evidências. Por exemplo: A confrontação de planilhas de recolhimento bancário, fornecidas por instituição bancária, com as planilhas elaboradas por órgão ou entidade informando sobre a arrecadação de determinada taxa ou preço público.
- Fiscalizações, verificações e inspeções físicas: Através dessas técnicas os auditores testam a efetividade dos controles e processos, em seu próprio local de execução. Por exemplo: A visita em canteiros de obras, unidades de saúde, escolas ou em locais específicos, para verificar realização de podas, capinas, preenchimento de folhas de ponto, dispensação de medicamentos, fornecimento de merenda escolar, etc.
- Observação das atividades: Ocorre quando há necessidade de verificar as atividades durante sua execução, para revelar ou não erros ou deficiências. Por exemplo: O

acompanhamento de equipe de auditores internos, à paisana, à coleta de lixos e materiais recicláveis, objetivando verificar se os procedimentos adotados pela entidade responsável correspondem aos padrões estabelecidos, como rota, quantidade recolhida, carga horária e qualidade do serviço.

- **Análise documental e exame de registros:** Trata-se de exame de processos, documentos, atos formalizados e registros em geral.
- **Conferência de cálculos:** Os auditores internos usam muito esta técnica quando necessitam constatar a adequação de cálculos apresentados. Assim, revisam as memórias de cálculos para confirmação de valores. Por exemplo: Recalcular uma planilha de custos, verificando a adequação das fórmulas e totalização dos valores apresentados.
- **Cut-off:** Técnica muito conhecida e bastante utilizada pelos auditores internos da PBH. Trata-se de um corte interruptivo das operações para apurar a dinâmica de um processo. Por exemplo: Exame, em determinada data, de uma parte financeira de um setor de um órgão ou entidade.
- **Rastreamento:** Através de um ponto/documento inicial os auditores internos investigam os procedimentos seguintes para obter segurança quanto à adequação dos procedimentos adotados e controles existentes. Por exemplo: A partir do espelho de ponto de algum servidor, os auditores internos verificam os memorandos, comunicações internas, registro no sistema, ficha de fechamento de folha de pagamento e lançamento do pagamento ao servidor, objetivando verificar a regularidade dos procedimentos executados.

A metodologia adotada pelos auditores compreende as seguintes atividades:

- **Planejamento** - Nesta etapa da auditoria, os auditores internos, conjuntamente com o coordenador do trabalho (geralmente o gerente imediato) e o supervisor (gerente mediato) discutem a condução do trabalho.

Após estudo e análise da legislação aplicável, geralmente é formulado um “*check-list*” e “*walkthrough*” (passo a passo) para cada processo de auditoria. A metodologia adotada

durante o planejamento do trabalho de auditoria busca prever a natureza, o objetivo, a extensão e a profundidade dos procedimentos que nele será empregada para se obter eficazmente as conclusões a respeito do objeto auditado.

- **Execução** - Considerando as premissas estabelecidas durante o planejamento, os auditores conduzem os trabalhos utilizando as técnicas descritas anteriormente.

É nesta etapa que os auditores internos da PBH efetuam a avaliação dos controles internos nas unidades auditáveis, realizando testes ou provas adequados, para obter evidências aceitáveis que fundamentem, de forma objetiva, suas recomendações e conclusões acerca da efetividade dos controles internos existentes, sejam eles contábeis, administrativos ou operacionais.

- **Produção de Relatório** - As situações que apresentam indícios de irregularidades exigem do auditor interno da PBH muita prudência e profissionalismo, a fim de alcançar os objetivos. Ao verificar a ocorrência de irregularidades, os auditores são obrigados a ampliar o alcance dos procedimentos necessários, a fim de evidenciar a existência de irregularidades. Constando irregularidades eles retratam as ocorrências no Relatório Preliminar de Auditoria (Produto Preliminar), levando o assunto ao conhecimento do gestor do órgão ou entidade auditada, solicitando esclarecimentos e justificativas e propondo recomendações para a efetividade dos controles.

- **Follow up** - Este aspecto da auditoria interna da PBH consiste na avaliação do atendimento às recomendações propostas no Relatório Preliminar de Auditoria. É produzido então o Relatório Conclusivo de Auditoria (Produto Conclusivo), onde é apresentado o resultado desta avaliação. Caso as inconformidades permaneçam, o processo de auditoria é encaminhado à Controladoria Geral do Município para a adoção de medidas saneadoras.

Em 2012 foi iniciada na Auditoria Interna da PBH uma nova forma de controle prévio e concomitante, denominada Referência de Controle Interno. Trata-se da atuação de auditor interno, simultaneamente à realização dos atos e procedimentos, como licitações, fechamento de folha de pagamento e outros, como mecanismo de auxílio para o gestor responsável e como instrumento de proteção e defesa do interesse coletivo, buscando assegurar que as operações sejam conduzidas de forma econômica, eficiente e eficaz. Os auditores de

referência auferem um melhor relacionamento com os auditados, pois agem preventivamente, o que evita vários desconfortos entre as partes.

3.1.1.3 Matriz de Riscos da Auditoria Interna da PBH

A adoção de medidas no sentido de fortalecer uma atuação mais planejada das auditorias, fiscalizações e inspeções físicas a cargo da auditoria interna, como incremento no quadro funcional da auditoria, através de concurso público realizado em 2011 e a instalação de controle prévio e concomitante em 2012, através da instituição de auditorias de Referência de Controle Interno, além da racionalização dos exames e análises inerentes aos trabalhos do órgão, geraram a necessidade de estabelecer critérios de seletividade para a priorização das ações de uma fiscalização mais efetiva, considerando o potencial de risco.

Foi elaborada então, a primeira Matriz de Riscos da Auditoria Geral do Município de Belo Horizonte, com os objetivos de consolidar os parâmetros para avaliação de riscos relacionada aos aspectos comuns da gestão dos órgãos e entidades da PBH e de auxiliar a formulação de Programação Anual de Auditoria, por meio de metodologia própria para documentar, justificar e demonstrar a ordem de prioridade das ações de fiscalização, inspeções físicas e das auditorias potenciais referentes a cada exercício.

A elaboração da primeira Matriz de Riscos se pautou na avaliação dos riscos, aos quais as unidades auditáveis estavam sujeitas, através da conjugação dos fatores, considerado o total da despesa empenhada em um ano e o orçamento autorizado para o ano seguinte (perspectiva da materialidade) e considerando a fonte de recursos, metas e resultados, impacto no cidadão e modalidade de contratação (perspectiva da relevância).

A adoção da avaliação de riscos pela Auditoria Interna da PBH ampliou significativamente o perfil dos trabalhos até então realizados pelo órgão.

Atualmente, as auditorias são divididas em dois grupos: Auditorias Extraordinárias e Auditorias Programadas.

As Auditorias Extraordinárias podem ser demandadas por sugestão do Prefeito, Controlador-Geral do Município, Auditor-Geral do Município ou por solicitação de gestores da Administração Municipal ou de órgãos de controle externo. Essas são geralmente iniciadas a partir de denúncias ou verificação de indícios de anormalidade, sendo auditorias focadas no sistema de controle interno dos órgãos e entidades, com testes voltados às atividades de controle, objetivando a adequação e eficácia do controle interno.

Já as Auditorias Programadas são aquelas determinadas através da Programação Anual de Auditoria, elaborada conforme a Matriz de Riscos da Auditoria Geral do Município e são focadas nos riscos detectados e avaliados através da Matriz de Risco, com testes voltados às atividades que possibilitem a mitigação destes riscos.

Com a elaboração de uma Programação Anual de Auditorias, foi possível aos auditores internos aperfeiçoar o dimensionamento de carga de trabalho necessária para proceder aos testes necessários para consecução dos objetivos propostos, uma vez que os controles internos eram, até então, avaliados apenas nas auditorias convencionais, sob os aspectos legais e formais, acabavam por deixar de lado a análise de aspectos como eficiência e eficácia.

Agora, o enfoque “*top-down*” da auditoria baseada em risco, adotada pela PBH em 2013, abrangeu uma análise mais estratégica e tática dos trabalhos, com base na proposta de gestão por resultados, implantada recentemente no Município e que proporcionou um salto em valor para a Auditoria Interna.

3.1.1.4 Relatórios de auditoria

Os relatórios produzidos pelos auditores internos da PBH são classificados como Produto Preliminar, Produto Conclusivo, Produto de Monitoramento ou Revisão de Conclusivo, de acordo com nomenclatura dada pelo Decreto Municipal nº 14.564/2011, que dispõe sobre os procedimentos de auditoria a serem realizados pela Auditoria Interna da PBH.

O **Produto Preliminar** constitui um documento contendo o primeiro diagnóstico decorrente da realização dos trabalhos de auditorias, programadas ou extraordinárias, que compreende relatório, parecer técnico e laudo técnico preliminares.

O trabalho do auditor interno é todo descrito no Produto Preliminar. Nele, é discriminado o órgão/entidade auditado, seus titulares e as pessoas contatadas durante o desenvolvimento do trabalho. Contém a metodologia de trabalho utilizada pelo auditor interno, o detalhamento dos procedimentos adotados e os pontos verificados na auditoria.

Todos os achados de auditoria são descritos detalhadamente em um item denominado “Diagnósticos e Recomendações”. Neste item são descritas todas as situações encontradas, os controles analisados, os testes efetuados, assim como as conclusões do auditor. Caso detecte alguma inconformidade ou irregularidade nos processos/controles analisados, o auditor irá propor ao auditado a adoção de medidas saneadoras, através de recomendações.

A elaboração do Relatório de Auditoria pelo auditor interno é coordenada por seu gerente imediato e supervisionada pelo gerente mediato, a fim de aperfeiçoar e assegurar a qualidade dos relatórios produzidos. O Produto Preliminar, após aprovação pelo Auditor Geral, é enviado ao gestor do órgão, entidade, programa ou projeto auditado para adoção de providências ou apresentação de justificativas em prazo compatível com a urgência ou complexidade das medidas saneadoras a serem implementadas.

O **Produto Conclusivo** é o relatório contendo o resultado da avaliação das medidas adotadas em face das recomendações constantes dos Produtos Preliminares.

O atendimento às recomendações é verificado pela própria auditoria interna na fase conclusiva do trabalho. Neste momento, o auditor analisa as justificativas e providências adotadas pelo auditado, com a realização de novos testes, se necessário, para confirmação da adequação dos controles. Em caso de não regularizados, o fato é comunicado à Controladoria Geral do Município para sua avaliação, podendo ser adotadas as seguintes providências:

- Arquivamento do processo de auditoria, nos casos de acatamento total das alegações e justificativas apresentadas pelo auditado;

- Celebração de Termo de Compromisso de Gestão no caso de persistirem as irregularidades sem indícios de má-fé dos responsáveis e sem dano ao erário;
- Conversão do procedimento de auditoria em Tomada de Contas Especial, nos casos em que se revelarem indícios de má fé e/ou dano ao erário e nas demais hipóteses previstas na legislação própria, devendo o Controlador-Geral do Município comunicar o fato ao Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCE/MG).

Havendo a celebração de Termo de Compromisso de Gestão (TCG), que obriga as autoridades signatárias à adoção de recomendações propostas pela Controladoria, a Auditoria Interna novamente participará da avaliação dos controles, desta vez analisando o cumprimento, pelo signatário, dos compromissos acordados no TCG. O resultado da avaliação da Auditoria Interna, neste caso, será apresentado no **Produto de Monitoramento**. Tal verificação da Auditoria Interna, tem foco na integridade da implementação, pelo auditado, das medidas propostas pela Controladoria.

Em qualquer das fases de trabalho, após a apresentação do Relatório Preliminar, em que ocorrer a apresentação pelo órgão implicado de fato novo que possa alterar as conclusões apresentadas nos Produtos de Auditoria, haverá nova avaliação complementar pela equipe técnica, que apresentará sua conclusão através de um **Relatório de Revisão**.

3.2 A importância da Auditoria Interna da PBH como auxílio ao sistema de controle interno

Conforme descrito anteriormente, os procedimentos e técnicas de auditoria aplicados pela Auditoria Interna da PBH resultam em uma avaliação dos auditores internos sobre os controles existentes, que culmina com a produção dos Produtos de Auditoria (Relatórios de Auditoria).

A Auditoria Interna atua de forma contínua, analisando os procedimentos, processos, documentos e atos dos órgãos e entidades da Prefeitura. Muitas vezes, essa atuação ocorre de

forma concomitante à realização dos atos, como por exemplo, durante o processamento da folha de pagamento ou durante a realização de uma licitação.

A atuação da Auditoria Interna junto aos órgãos e entidades pode ser concluída em seu próprio âmbito, quando os auditados implementam as medidas recomendadas por ela. Dessa forma, a Auditoria Interna, ao analisar os controles existentes nos órgãos e entidades, expõe, em seus relatórios, todos os controles verificados, ordenamentos jurídicos e legais que balizam o tema. Caso, durante esta análise, se detecte alguma deficiência nos controles existentes ou inconformidade nos procedimentos adotados, apresenta recomendações para correção das deficiências, inconsistências e não conformidades detectadas, bem como para evitar reincidências e melhoria dos processos.

O atendimento às recomendações propostas pela Auditoria Interna é objeto de análise durante a fase conclusiva do trabalho de auditoria. Caso todas as recomendações sejam atendidas, o procedimento de auditoria se extingue em seu âmbito. Caso haja ainda alguma pendência o processo é encaminhado à Controladoria Geral do Município para a adoção das medidas administrativas previstas em lei.

Dessa forma, percebe-se que a Auditoria Interna simplifica a análise de competência da Controladoria Geral do Município, órgão central do Sistema de Controle Interno do Município. Atuando no âmbito de suas atribuições a Auditoria Interna detecta falhas de controle e através da interação com os gestores dos órgãos e entidades auditados, é possível a correção.

Apenas as deficiências de controle não solucionadas no âmbito da Auditoria Interna são encaminhadas à Controladoria Geral do Município.

Para ilustrar a importância da atuação da Auditoria Interna da PBH no auxílio ao controle interno executado pela Controladoria Geral do Município, realizou-se uma apuração dos produtos gerados pela Auditoria e disponibilizados no Portal da PBH.

Conforme verificado no site da PBH, nos anos de 2011 e 2012, através das ações desenvolvidas pela Auditoria Interna da PBH, foram concluídos 120 Produtos de Auditoria, conforme descrito na tabela abaixo (TAB. 1):

TABELA 1: Produtos da auditoria

Descrição dos Produtos de Auditoria	Quantidade
PRODUTO PRELIMINAR	44
PRODUTO CONCLUSIVO	76
TOTAL	120

Fonte: Elaborada pela autora

Importante destacar que o site não apresenta os produtos produzidos em 2013 ou antes de 2011, tampouco os produtos de monitoramento ou revisão de conclusivo.

Através de análise dos Produtos Preliminares de auditoria, verificou-se que em 86% deles a Auditoria Interna da PBH detectou alguma deficiência nos controles, irregularidade ou inconformidade em relação aos procedimentos e processos dos órgãos e entidades auditados. Para esses casos a auditoria apresentou recomendações para sanar as deficiências encontradas.

E nos 14% restantes, os controles/processos analisados foram considerados adequados (GRAF. 1).

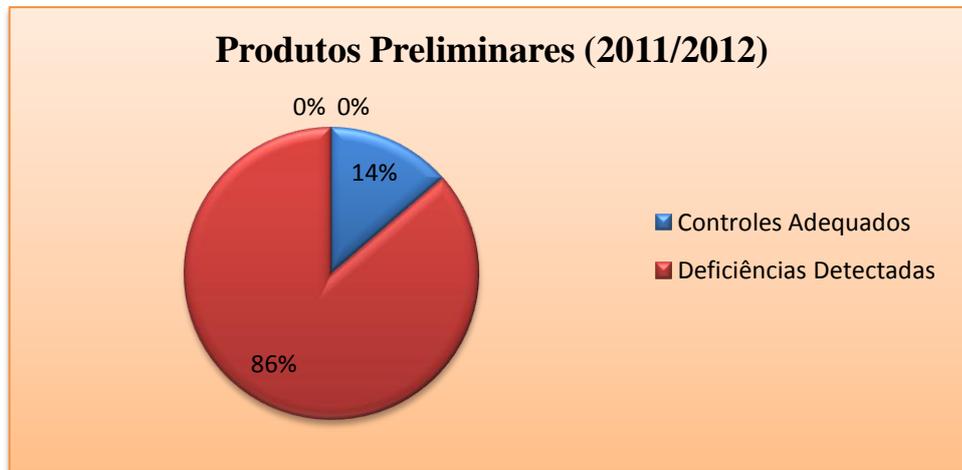


GRÁFICO 1 – Conclusão apontada nos Produtos Preliminares.

Fonte: Elaboração da autora.

E, analisando os Produtos Conclusivos de auditoria, verificou-se que em 62% deles (GRAF. 2) as deficiências de controle ou inconformidade de processos detectadas nas fases preliminares da auditoria foram sanadas. O que representa que em aproximadamente dois terços das auditorias (em fase conclusiva) executadas nos anos de 2011 e 2012, não foi necessária a intervenção da Controladoria Geral do Município.

Dessa forma, percebe-se a importância da atuação da auditoria interna da PBH na detecção de falhas de controle interno e consequente resolução das mesmas.

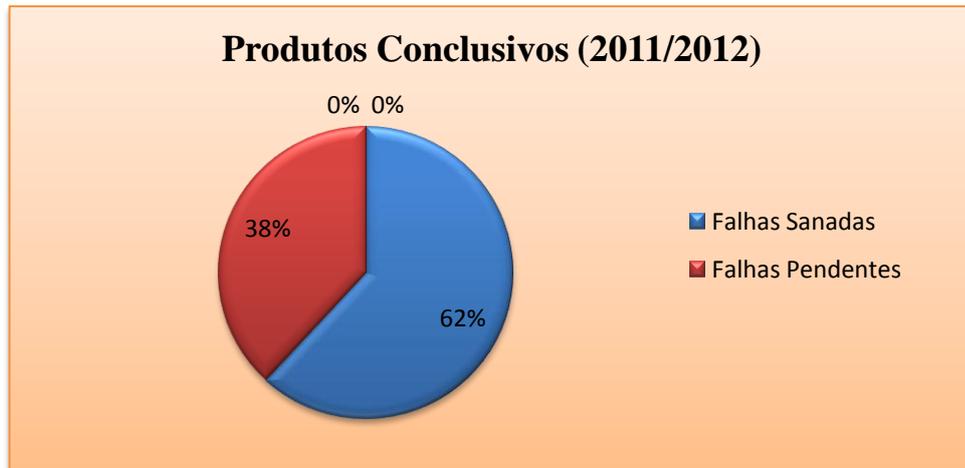


GRÁFICO 2 – Resultado dos Trabalhos Conclusivos.
Fonte: Elaboração da autora.

Percebe-se que o caráter investigativo e consultivo dos trabalhos desenvolvidos pela Auditoria Interna da PBH contribui para a melhoria contínua dos processos e controles nos órgãos e entidades auditáveis.

Esta análise em sentido amplo sugere que o trabalho desenvolvido pela Auditoria Interna da PBH tem contribuído para a melhoria dos controles existentes nos órgãos da Prefeitura, uma vez que indica que a Auditoria consegue detectar alto índice de falhas nos controles existentes e, através de suas recomendações, auxiliar na correção destas falhas, demonstrando efetividade no enfoque dado pelo órgão.

Objetivando corroborar tal hipótese, foram realizados estudos comparativos, agora em sentido estrito, com a elaboração das tabelas a seguir, apontando os valores agregados ao Sistema de Controle Interno, em comparação com as ações da Auditoria durante sua atuação. Para tanto, foram utilizados como fonte de informação, os Relatórios de Auditoria e Termos de Compromisso de Gestão disponibilizados no site da Prefeitura.

O estudo aponta o valor agregado aos controles dos órgãos e, conseqüentemente, ao Sistema de Controle Interno a partir das medidas adotadas em decorrência da atuação da Auditoria Interna, detectando falhas e inconformidades (Diagnóstico), propondo e monitorando recomendações para adequação dos controles.

Considerando que as Auditorias Programadas, demandadas através da Programação Anual de Auditoria da PBH ainda estão em implementação, esta análise foi efetuada considerando-se apenas as auditorias convencionais, demandadas por denúncias, solicitação de gestores ou pelo Prefeito, Controlador-Geral do Município ou Auditor- Geral do Município.

Foram elaboradas duas tabelas demonstrando o resultado da atuação das gerências de primeiro nível hierárquico da PBH: Gerência de Auditoria de Regularidade e Gerência de Auditoria Operacional e de Tecnologia da Informação.

A tabela a seguir (TAB. 2) traz o resultado da atuação das auditorias de regularidade, destinadas a comprovar a legalidade e legitimidade e avaliar os resultados, quanto à eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades; observar o cumprimento dos princípios fundamentais de planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle, pelos órgãos e entidades e examinar e avaliar as transferências e a aplicação dos recursos orçamentários e financeiros das unidades da administração direta e entidades supervisionadas.

TABELA 2: Valores agregados ao Sistema de Controle Interno em decorrência da atuação das auditorias de regularidade.

AUDITORIAS DE REGULARIDADE				
Fonte	Diagnóstico	Recomendação da Auditoria	Providência Adotada	Valor Agregado
Relatório de Auditoria nº 034/2010-B	<p>Auditoria instaurada para avaliar os procedimentos realizados por órgão da PBH em processo de prestação de contas relativo a convênio celebrado com o Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome.</p> <p>No trabalho foram constatadas várias irregularidades na prestação de contas, originadas de descumprimento de normas legais que regem a celebração de convênios de natureza financeira, apesar de a área responsável pela gestão e acompanhamento de convênio ter emitido parecer favorável à aprovação das contas.</p>	<p>Regularizar a prestação de contas no tocante à apresentação dos extratos bancários da conta utilizada para movimentação dos recursos do convênio; identificação do título e número do convênio nas notas fiscais originais; apresentação das notas fiscais de despesas não comprovadas; adequação da Relação de Pagamentos com os valores constantes nas notas fiscais.</p> <p>Orientar os servidores quanto ao cumprimento nas normas legais que regem a celebração e prestação de conta de convênios.</p>	<p>As falhas apontadas na prestação de contas foram regularizadas e os servidores envolvidos na gestão e acompanhamento de convênio foram orientados sobre os procedimentos adequados para a correta prestação de contas.</p>	<p>Tão importante quanto a regularização da prestação de contas com falhas é a orientação/treinamento dos servidores envolvidos na gestão de convênio quanto aos procedimentos essenciais para garantir uma prestação de contas regular, que retrate fielmente a realidade dos eventos ocorridos na execução dos Convênios, possibilitando maior transparência aos fatos.</p>
Relatório de Auditoria nº 001/2012-A	<p>Auditoria instaurada para verificar o cumprimento das metas do PPAG e da LDO.</p> <p>Neste trabalho, utilizando Demonstrativo da Execução dos Índices de Eficácia e Eficiência das metas do PPAG, a Auditoria Interna constatou que 25% das sub-ações relativas às metas do PPAG, foram avaliadas como ineficazes ou pouco eficazes e 44% das sub-ações foram avaliadas como ineficientes.</p>	<p>Esclarecer as razões que levaram ao elevado número de sub-ações classificadas como ineficazes e como ineficientes</p> <p>Adotar medidas para equacionar o baixo desempenho quanto à eficácia e à eficiência no alcance das metas do PPAG.</p>	<p>Instituído acompanhamento e monitoramento mensal das metas físicas e financeiras, com trabalho de orientação dos técnicos dos órgãos da PBH em relação à correta execução orçamentária e física para cada sub-ação.</p> <p>A periodicidade do envio de feedback aos gestores, com os relatórios dos índices de eficácia e eficiência adoção de medidas necessárias de acompanhamento da execução de cada órgão passou de semestral para quadrimestral.</p>	<p>Acompanhamento e monitoramento mais periódico das metas físicas e financeiras, aumentando a possibilidade de adoção de medidas corretivas tempestivas. Com isso foram obtidos melhores índices de execução nos anos seguintes.</p>

<p>Relatório de Auditoria nº 008/2012-A</p>	<p>Auditoria instaurada para avaliar o controle exercido quanto às contribuições para o Regime Próprio de Previdência do Município.</p> <p>No trabalho, foi constatada ausência de demonstrativo referente às despesas pagas a título de obrigações patronais, referentes aos valores repassados ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS.</p>	<p>Realizar alterações no Sistema Orçamentário Financeiro - SOF de modo que a contabilização dos valores relativos à contribuição previdenciária patronal devida ao INSS possibilite a identificação precisa e inequívoca do montante pago no exercício.</p>	<p>Para os órgãos integrantes da Administração Direta foi realizada a adaptação do módulo de Apropriação da Folha no SOF, para constar as informações necessárias.</p> <p>Para as entidades integrantes da Administração Indireta, está em planejamento a aquisição de um sistema único de geração e apropriação contábil de folha para o Município.</p>	<p>O detalhamento da composição das despesas pagas a título de obrigações patronais, especificando os valores repassados ao INSS e aqueles repassados ao regime próprio de previdência facilita o controle e possibilite a identificação precisa e inequívoca do montante pago no exercício conforme requer a prestação de contas anual junto ao TCE/MG.</p>
<p>Relatório de Auditoria nº 008/2012-A</p>	<p>Auditoria instaurada para avaliar o controle exercido quanto às contribuições para o Regime Próprio de Previdência do Município.</p> <p>No trabalho, foi observado que o valor referente à inscrição em restos a pagar (Fundo Previdenciário - Obrigação Patronal) era inferior ao valor relativo à contribuição previdenciária patronal a receber pelo Fundo Previdenciário, demonstrando falhas no controle.</p>	<p>A auditoria recomendou que o órgão responsável realizasse alterações no Sistema Orçamentário Financeiro - SOF de modo que o tratamento contábil dispensado às contribuições previdenciárias patronais resultasse na inscrição em restos a pagar dos valores devidos ao INSS e ao Fundo Previdenciário Municipal no final de cada exercício.</p>	<p>Foi realizada a adaptação do módulo de Apropriação da Folha no SOF e, para as folhas de pagamento apropriadas com gerações automáticas de empenho e contabilização, foram providenciadas as inscrições dos restos a pagar, estando inclusas as contribuições previdenciárias da Administração Direta.</p>	<p>A regularização das diferenças relacionadas na conciliação gera um reflexo contábil, o que reclama a atuação conjunta e integrada dos órgãos/entidades da Administração Direta e Indireta, no sentido de regularizar as pendências contábeis.</p> <p>A atuação conjunta desses órgãos/entidades diminui o risco quanto ao lançamento incorreto dos valores referentes à inscrição em restos a pagar.</p>
<p>TCG nº 007/2013</p>	<p>Foi constatado em levantamento da auditoria que receitas próprias das empresas estatais do Município não estavam sendo consideradas no momento da elaboração da Lei Orçamentária.</p>	<p>Incluir as receitas pertinentes às empresas estatais integrantes da administração indireta no Sistema Informatizado de Contas dos Municípios-TCE/MG e promover ajustes no Sistema Orçamentário Financeiro do Município visando contemplar as receitas destas empresas.</p>	<p>Na Lei Orçamentária de 2014 já foram consideradas a totalidade das receitas e das despesas estimadas de todas as empresas estatais integrantes da administração indireta do Município.</p>	<p>Possibilita maior transparência no que diz respeito às receitas obtidas e despesas realizadas pelo Município e suas entidades descentralizadas.</p>

Fonte: Elaborada pela autora.

Percebe-se que as auditorias de regularidade estão mais relacionadas à avaliação da eficiência e eficácia da gestão orçamentária e financeira dos órgãos e entidades da PBH, pois objetiva observar o cumprimento dos princípios fundamentais de planejamento, execução financeira e controle de gastos, examinando as transferências e a aplicação dos recursos orçamentários e financeiros das unidades da administração direta e entidades da Prefeitura.

Com tais objetivos, as recomendações propostas nas auditorias de regularidade buscam fornecer soluções que subsidiam os gestores no cumprimento das leis e regulamentos, funcionando como ferramenta de assessoramento.

Importante destacar também a importância da Auditoria Interna no relacionamento da PBH com os órgãos de controle externo, uma vez que sua atuação nas auditorias de regularidade visa certificar a adequação das práticas adotadas em relação à gestão dos recursos geridos pelo Município, o que subsidia a elaboração do Relatório de Controle Interno que acompanha a Prestação de Contas Anual do Chefe do Poder Executivo Municipal.

Não há dúvidas de que sua atuação auxilia na melhoria do processo de governança, considerando melhoria na gestão do desempenho organizacional, prestação de contas e comunicação de informações.

Já a tabela a seguir (TAB. 3), traz o resultado da atuação das auditorias operacionais e de Tecnologia da Informação (TI) destinadas a avaliar o desempenho administrativo e operacional das unidades da administração direta e entidades supervisionadas; verificar o controle e a utilização dos bens e valores sob uso e guarda dos administradores ou gestores e verificar e avaliar os sistemas de informações e a utilização dos recursos computacionais das unidades da administração direta e entidades supervisionadas.

TABELA 3: Valores agregados ao Sistema de Controle Interno Municipal em decorrência da atuação das auditorias operacionais e de TI

AUDITORIAS OPERACIONAIS E DE TI				
Fonte	Diagnóstico	Recomendação da Auditoria	Providência Adotada	Valor Agregado
Relatório de Auditoria nº 048/2011	Auditoria instaurada para apurar denúncia de licenciamento indevido de empreendimento imobiliário. Neste trabalho, a Auditoria Interna confirmou a concessão indevida de alvará para construção de um Hotel dentro de perímetro do Conjunto Arquitetônico e Paisagístico da Pampulha, bens tombados pela legislação Estadual.	Apuração de responsabilidades pela concessão indevida. Consolidação e catalogação em sistema informatizado específico dos perímetros de tombamento pela legislação municipal, estadual e federal, de forma a tornar obrigatória a consulta, antes da liberação de alvarás.	Os fatos foram comunicados à Corregedoria Geral do Município para apuração das responsabilidades de servidores que deram causa à concessão irregular do alvará de construção. As áreas de proteção ambiental, municipal, estadual e federal foram levantadas junto aos órgãos responsáveis e lançadas em banco de dados da Informação Básica para Edificações do Município.	A identificação de servidores que cometeram o ato ilícito permitiu a responsabilização na esfera administrativa e quantificação de possíveis danos ao erário. Com o cadastramento das áreas tombadas em sistema próprio, praticamente se anulou a possibilidade de concessão de alvará para construções indevidas nestas áreas, uma vez que a consulta ao cadastro tornou-se obrigatória, antes de abertura de processo para obtenção de alvará de construção.
TCG nº 014/2013	A auditoria que culminou com este TCG (Termo de Compromisso de Gestão) foi instaurada para verificar a arrecadação e recolhimento de taxas nos Cemitérios da capital. Neste trabalho, foi constatada a ocupação de próprio municipal, por terceiros, sem contrato em vigência e sem recolhimento dos valores devidos, em área destinada à lanchonete.	Apuração de responsabilidades, levantamento dos valores devidos, relativos ao uso do espaço público para fins comerciais. Regularização da ocupação dos espaços públicos destinados às lanchonetes e lojas de flores nos Cemitérios do Município.	Comunicação dos fatos à Corregedoria Geral do Município para apuração das responsabilidades. Levantamento dos valores devidos e efetivada a cobrança extrajudicial. Promoção de certame público para regularizar o uso dos espaços nos Cemitérios Municipais destinados à lanchonetes e lojas de flores.	Recuperação dos valores devidos que não foram pagos durante o período em que o espaço foi utilizado indevidamente. Respeito aos princípios da moralidade e impessoalidade ao se promover licitação para concessão de uso do espaço público.

TCG nº 011/2013	<p>Constatação de que empresas contratadas para serviços urbanos não realizavam o devido recolhimento e triagem e destinação correta e adequada de resíduos de construção civil em áreas devidamente licenciadas pelo órgão estadual competente, em virtude de faltarem cláusulas contratuais relativas a tais obrigações, incorrendo em custos excessivos ao Município.</p>	<p>Fazer constar em editais e contratos futuros, a responsabilidade da contratada de promover o recolhimento, triagem e destinação adequada dos resíduos, sendo que os custos relativos a tais serviços estejam incluído no valor da contratação.</p> <p>Realizar fiscalização contínua e efetiva, estabelecendo procedimento de registro para o recebimento de resíduos de construção civil (demolições e obras), criando formulário onde conste o tipo de resíduo, a sua origem, data e quantidade.</p>	<p>Ainda não foi realizada nova licitação para tais serviços, uma vez que os contratos existentes estão em vigor.</p> <p>Para esses contratos em vigor, os órgãos contratantes apresentaram os instrumentos contratuais juntamente com relatórios da estimativa da execução contratual, indicando natureza dos resíduos produzidos para subsidiar a atuação da fiscalização.</p>	<p>Possibilidade de adoção de procedimentos e soluções eficazes relativas à destinação dos resíduos de construção civil.</p> <p>Adequação da disposição de resíduos sólidos em relação à legislação pertinente.</p> <p>A responsabilidade pela comprovação do efetivo recolhimento e destinação correta e adequada dos resíduos recai sobre os contratados, devendo os órgãos contratantes realizar o monitoramento, facilitando o controle e fiscalização realizados.</p>
Parecer de Auditoria nº 033/2011	<p>Auditoria instaurada para verificar a situação administrativa dos permissionários da Feira Tom Jobim de Comidas e Bebidas Típicas e Antiguidades.</p> <p>No trabalho foi verificada divergência entre o quantitativo, classificação e localização de espaços destinados a comidas e bebidas típicas, antiguidades, exposições na feira, em comparação com as informações constantes no portal da PBH e nos registros do órgão gerenciador.</p>	<p>A auditoria recomendou o redimensionamento dos espaços na feira, de forma a adequar ao cadastro existente na PBH, possibilitando melhor ocupação do espaço, controle sobre os expositores e cobrança correta dos valores correspondentes.</p> <p>Realizar fiscalização permanente na feira, com o objetivo de garantir, sempre da melhor forma, a segurança e, nos limites de suas atribuições, a boa e pacífica convivência dos feirantes e dos usuários.</p>	<p>Os espaços da Feira foram redistribuídos, conforme recomendação da Auditoria.</p> <p>Visando o combate do comércio não licenciado dentro dos limites da feira e, com o intuito de cobrar o cumprimento das normas determinadas pelo Código de Posturas, foi criada uma equipe de auxiliares de Fiscalização, que atuam no seu interior e entorno, durante todo o expediente da Feira.</p>	<p>A definição dos espaços em planta atualizada, respeitando o Regulamento Geral das Feiras de Artes Plásticas, de Artesanato, de Antiguidades e de Comidas e Bebidas do Município de Belo Horizonte, possibilita melhor distribuição, controle e fiscalização por parte do órgão responsável, em especial a arrecadação correta em relação ao uso dos espaços (cobrada por m²).</p>

TCG nº 001/2012	A auditoria que culminou neste TCG foi instaurada com o objetivo de avaliar os controles relativos à apuração de horas trabalhadas de empresa contratada para serviços de capina no Município, sendo constatado que o formulário utilizado para apropriação de horas trabalhadas não era conferido pelo órgão contratante e o pagamento à contratada era realizado apenas pelas horas declaradas pela mesma.	Aprimorar o formulário de controle diário de serviços de capina, incluindo um campo próprio para declaração e assinatura de representante do órgão contratante e também da contratada. Intensificar a fiscalização da execução contratual.	O formulário foi aprimorado, conforme recomendação da auditoria. Nomeado outro servidor para auxiliar a fiscalização da execução contratual.	Redução da possibilidade de pagamento por serviços não efetuados, uma vez que a apropriação de horas trabalhadas, com o novo formulário, traria a concordância de contratante e contratada. A identificação do servidor da contratante no formulário permitiu ainda a sua responsabilização em caso de constatação de fraude no preenchimento do formulário.
TCG nº 003/2012	Constatada a contratação em caráter emergencial de empresa para prestação de serviços de montagem e infraestrutura para realização do “Arraial de Belô”, quando tal evento já faz parte do calendário municipal.	Deflagrar os processos licitatórios relativos aos eventos que fazem parte do calendário municipal em tempo hábil, antes da data de realização dos eventos, de forma a evitar a contratação em caráter emergencial e a realização de gastos excessivos.	Para o Arraial de Belô 2013 da Regional Centro-Sul, o processo licitatório foi deflagrado com antecedência de 44 dias, antes da realização do evento.	Possibilidade de análise minuciosa da Junta de Coordenação Orçamentária e Financeira em relação aos gastos previstos, visando à aprovação dos mesmos em tempo hábil. A contratação em tempo hábil propicia a redução de riscos quanto à segurança das pessoas, equipamentos e bens públicos ou particulares, em função de possibilidade de planejamento adequado dos serviços a serem realizados, propiciando a realização de eventos mais bem organizados e com menores custos ao Município.

Fonte: Elaborada pela autora.

Percebe-se que as auditorias operacionais realizadas pela Auditoria Interna da PBH possuem escopo bem amplo, avaliando atividades que abrangem todas as áreas da Prefeitura, como regulação urbana, gestão de pessoas, limpeza urbana, contratações, arrecadação além de outras áreas não contempladas na análise, como obras e serviços de engenharia, controle de tráfego e trânsito, habitação, saúde, segurança pública, entre outros.

Como visto na tabela, a Auditoria Interna avalia o desempenho real dos órgãos/entidades, o confrontado com os procedimentos estabelecidos pela Administração ou pela legislação correlata, levando à apresentação de recomendações destinadas a melhorar esse desempenho.

Nos casos analisados percebe-se que a adoção, pelos órgãos/entidades responsáveis, das ações corretivas recomendadas pela Auditoria minimiza, com a adequação dos controles existentes ou implementação de novos controles, possíveis riscos sobre os controles administrativos, auxilia os gestores na procura de eficiência e de melhores práticas, possibilita a realização de planejamentos mais contundentes, possibilita a redução de custos e eliminação de desperdícios, aumenta a produtividade, estabelece acompanhamento/fiscalização dos atos de forma mais incisiva.

A atuação da Auditoria Interna da PBH é perene, seja de forma preventiva, detectiva e corretiva, almejando sempre controles internos efetivos, o que auxilia a Controladoria Geral do Município na busca por melhorias contínuas.

Pode-se concluir que, para a Controladoria, órgão central do Sistema de Controle Interno no Município de Belo Horizonte, a atuação da Auditoria Interna, analisando os controles existentes nos órgãos e entidades, propondo recomendações e monitoramento a adoção de medidas saneadoras, auxilia em suas atribuições na medida em que soluciona em seu âmbito grande parte das demandas.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

4.1 Conclusões obtidas da pesquisa

Este trabalho demonstra os atributos da Auditoria Interna da Prefeitura de Belo Horizonte, delineando seu perfil, sua forma de atuação, esclarecendo se a forma como atua agrega ou não valores ao Sistema de Controle Interno.

Através da revisão teórica, em que foram apresentados os principais conceitos envolvendo o controle interno e auditoria interna, com abordagens sobre os conceitos de Estado, Governo e Administração Pública, foi possível entender como os princípios que regem a Administração Pública, em especial o princípio da autotutela, norteiam o controle interno exercido pela Administração.

A auditoria interna na Administração Pública como ápice da pirâmide de um sistema de controle interno público, auxilia a sociedade a acompanhar a aplicação dos recursos públicos. Através de sua atuação, os órgãos públicos alcançam maior transparência.

Como exposto no trabalho, a Auditoria Interna da PBH, passou por avanços na estruturação do órgão, com a introdução de novas metodologias de trabalho, auxiliando na definição do escopo, complexidade e tempo de execução dos trabalhos de auditoria, de forma a simplificar o processo de planejamento e reduzir o tempo gasto nos trabalhos. Houve um maior envolvimento das áreas auditáveis, através da implantação da Gestão por Resultados e a instituição do programa de auditoria por Auditor Referência, este inclusive contribuiu para uma maior divulgação da auditoria interna nos órgãos, minimizando a antipatia dos auditados com o órgão.

Ao apresentar a metodologia de trabalho da Auditoria Interna da PBH, foi possível identificar sua atuação na execução de controles preventivos, detectivos e também corretivos. Os controles detectivos e corretivos são realizados através de Auditorias Extraordinárias. São as auditorias convencionais, que culminam na implantação de novos controles ou na melhoria dos já existentes.

Especificamente em relação aos controles preventivos, destinados a evitar a ocorrência de erros, desperdícios ou irregularidades, a Auditoria Interna da PBH, ao elaborar sua primeira Matriz de Riscos e, conseqüentemente, uma Programação Anual de Auditorias, passou a identificar e avaliar exposições significativas a riscos, de fundamental importância para a identificação de ameaças e vulnerabilidades do controle interno, contribuindo assim para a melhoria do sistema de gestão de riscos da Prefeitura.

Com isso foi possível à Auditoria Interna da PBH propor sugestões para o aprimoramento do controle interno produzindo informações mais fidedignas para tomada de decisões por parte da Administração Municipal, em especial subsidiar a elaboração do Relatório de Controle Interno que acompanha a Prestação de Contas Anual do Chefe do Poder Executivo Municipal.

Outra vantagem da adoção da Matriz de Risco para a elaboração da Programação de Auditoria é que a realização de auditorias baseadas nos riscos dos órgãos e entidades auditáveis da PBH preencheu lacunas deixadas pela auditoria convencional, até então único tipo de auditoria realizada, no que concerne aos resultados dos trabalhos realizados, pois agora os riscos em todo o ciclo de processos da PBH estão sendo considerados, enquanto os controles internos, que é o foco da auditoria convencional, mitigam riscos pontuais de uma área ou processo. Pela nova proposta adotada, a Auditoria Interna poderá analisar as respostas do núcleo estratégico da Prefeitura frente aos riscos calculados, sem contudo abandonar a auditoria convencional e seus controles.

A caracterização da Auditoria Interna da PBH, através da descrição de sua estrutura operacional foi essencial para entender como sua atuação agrega valor ao Sistema de Controle Interno.

A atuação contínua da auditoria interna analisando os procedimentos, processos e documentos dos órgãos e entidades da PBH, muitas vezes de forma concomitante à sua realização, auxilia na implementação de medidas com vistas ao aprimoramento dos controles existentes e na criação de novos controles, antecipando e simplificando a análise de competência da Controladoria Geral do Município.

A análise inicial, realizada em sentido amplo, demonstra a eficácia da Auditoria Interna em detectar falhas nos controles exercidos pelos órgãos/entidades da Prefeitura. Foi visto que a Auditoria Interna detectou a ocorrência de falhas de controle em mais de 80% (oitenta por cento) dos processos instaurados. Através de sua atuação, propondo adequação dos controles ou implementação de novos controles e monitorando a adoção das medidas recomendadas alcançou mais de 60% (sessenta por cento) de eficácia, o que corrobora sua função de auxílio ao Controle Interno municipal e, além disso, resulta em melhoria contínua para a gestão municipal, redução de custos, padronização de rotinas e outros ganhos substanciais para os controles internos exercidos na PBH.

A análise realizada em sequência, desta vez mais detalhada, demonstra como o Sistema de Controle Interno é auxiliado pela Auditoria Interna, uma vez que explicita os controles e procedimentos melhorados após a intervenção da Auditoria.

Nesse momento foi vista a abrangência das análises da Auditoria, que envolve todas as áreas de atuação da Prefeitura. Ao avaliar o desempenho dos órgãos/entidades, apresentando recomendações destinadas a melhorar este desempenho, a Auditoria Interna da PBH auxilia na busca por melhores práticas nos órgãos, na adequação de processos em relação à legislação pertinente, possibilita a realização de planejamentos mais contundentes, a redução de custos e a eliminação de desperdícios.

Desta forma, foi possível concluir que a identificação, por parte da Auditoria Interna, de situações onde ocorre excesso de controle, que podem ocasionar morosidade nas operações e situações onde os controles são inadequados melhora a eficiência, gera economia aos processos, aprimora a execução dos trabalhos e até mesmo auxilia os órgãos/entidades administrativas da Prefeitura na busca por gestões mais transparentes, auxilia a Administração Municipal na busca pela eficiência, eficácia e economicidade das ações administrativas desenvolvidas e, principalmente, auxilia a Controladoria, órgão central do Sistema de Controle Interno no Município, no apoio e relacionamento junto aos órgãos de controle externo, o que agrega valor aos seus procedimentos, constituindo-se, assim, em importante ferramenta de auxílio à sua atuação e à gestão da coisa pública no Município.

4.2 Sugestões para futuras pesquisas

O presente trabalho concluiu que a atuação da Auditoria Interna da PBH é eficaz na detecção de inconformidades nos controles exercidos pelos órgãos/entidades da Prefeitura e também na melhoria desses controles, através de sua intervenção sugerindo ações saneadoras e monitorando a aplicação das medidas recomendadas, apresentando-se assim como uma importante ferramenta de auxílio ao Sistema de Controle Interno do Município.

Considerando os aspectos abordados no trabalho sugere-se, para pesquisas futuras, o estudo do impacto das melhorias/implementação de controles sobre o sistema orçamentário-financeiro da Prefeitura. Uma forma para mensurar este impacto seria a quantificação em termos monetários de importâncias eventualmente recuperadas ou economizadas com a redução dos custos dos processos, eliminação de desperdícios e até mesmo com o ressarcimento ao erário de valores pagos indevidamente ou desviados.

Outro ponto que pode ser abordado é também o impacto da atuação da Auditoria Interna da PBH na qualidade dos serviços prestados pela Prefeitura, sob a ótica do munícipe. Sugere-se, como técnica de pesquisa, a aplicação de questionários aos cidadãos usuários dos serviços públicos, com o intuito de avaliar a evolução de sua percepção em relação à qualidade dos serviços cujos controles sofreram intervenções originadas por procedimentos internos de auditoria. Possivelmente, serão percebidos impactos como maior celeridade ou demora nos processos, criação ou eliminação de procedimentos e até mesmo uma burocratização nos serviços, este último geralmente percebido como impacto negativo pelos cidadãos.

Por fim, sugere-se uma pesquisa abordando a profissionalização dos auditores internos da PBH, demonstrando se a capacitação/treinamento ofertados pela PBH propiciam melhorias na qualidade dos trabalhos de auditoria.

5 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente de. **Direito Administrativo Descomplicado**. 18ª ed. São Paulo: Método, 2010.

ATTIE, William. **Auditoria Interna**. São Paulo: Atlas, 1992.

BELO HORIZONTE. **Lei Municipal nº 10.202/2011**. Disponível em: <<https://www.leismunicipais.com.br/a/mg/b/belo-horizonte/lei-ordinaria/2011/1020/10202/lei-ordinaria-n-10202-2011-altera-as-competencias-da-auditoria-geral-do-municipio-e-das-outras-providencias.html>> Acesso em 10/04/2014

BELO HORIZONTE. **Decreto Municipal nº 14.564/ 2011**. Disponível em: <<http://www.cmbh.mg.gov.br/leis/legislacao/pesquisa>> Acesso em 10/04/2014

BELO HORIZONTE. **Decreto Municipal nº 15.276/ 2013**. Disponível em: <<http://www.cmbh.mg.gov.br/leis/legislacao/pesquisa>> Acesso em 10/04/2014

BELO HORIZONTE. **Decreto Municipal nº 15.277/ 2013**. Disponível em: <<http://www.cmbh.mg.gov.br/leis/legislacao/pesquisa>> Acesso em 10/04/2014

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 20/08/2013

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno do setor público**: integração das áreas do ciclo de gestão: contabilidade, orçamento e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa. 4ª Ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. **Apostila de Controle Interno**. TCE/MG, 2006.

CREPALDI, S. A. **Auditoria contábil**: teoria e pratica. São Paulo: Atlas, 2000.

CRUZ, Flávio da. **Auditoria Governamental**. São Paulo: Atlas, 1997.

CRUZ, Flávio da; GLOCK, José Osvaldo. **Controle interno nos municípios**: orientação para a implantação e relacionamento com os tribunais de contas. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

FAYOL, Henry. **Administração Industrial e Geral**. 9ª ed. São Paulo, 1981.

FERRAZ, L. A. **Controle da administração pública**: elementos para a compreensão dos tribunais de contas. Belo Horizonte: Andamentos, 1999.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 2ª ed., São Paulo: Atlas, 1992.

GUIMARÃES, Fernando Augusto Mello. **Controle interno municipal**. Encontro para Prefeitos Municipais. Curitiba: FIEP, 2006.

JUNIOR, N. N. da Silva. **O conceito de Estado (2007)**. Disponível em: http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6742&revista_caderno=9. Acesso em 31/01/2014.

PALADINI, E. P. **Gestão da Qualidade – Teoria e Prática**. São Paulo: Editora Atlas, 2004.

PALUDO, Augustinho Vicente. **Administração Pública: teoria e questões**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

MARCO, Cristhian Magnus de. **Evolução constitucional do município brasileiro. (2003)** Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/6798/evolucao-constitucional-do-municipio-brasileiro/3#ixzz2sC2tSZx1>. Acesso em 02/02/2014.

NEVES, Wanderlei Pereira das. **O controle interno e a auditoria interna governamental: diferenças fundamentais (2010)**. Disponível em: <<http://www.ascis.org.br/boletim/Artigos/ARTIGO%20-%20AUDITORIA%INTERNA%20E%20O%20CONTROLE%20INTERNO.pdf>>. Acesso em 20/08/2013.

REALE, Miguel. **Teoria do direito e do estado**. 5ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2000.

SÁ, Antonio Lopes de. **Curso de auditoria**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e Governança na Gestão Pública**. São Paulo: Atlas, 2003.